

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA
KATEDRA EVROPSKÉ INTEGRACE

**Harmonizace nepřímých daní jako nástroj zajištění fungování
vnitřního trhu EU**

**Harmonization of Indirect Taxes as an Instrument for the
Functioning of the EU's Internal Market**

Student:

Mgr. Jan Bystřický

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Boris Navrátil, CSc.

Ostrava, 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra evropské integrace

Zadání bakalářské práce

Student: **Mgr. Jan Bystřický**
Studijní program: B6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: 6210R004 Eurospráva
Specializace: 02 Eurospráva
Téma: Harmonizace nepřímých daní jako nástroj zajištění fungování vnitřního trhu EU
Harmonization of Indirect Taxes as an Instrument for the Functioning of the EU's Internal Market

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Harmonizace a konkurence daní z pohledu daňové teorie
 3. Harmonizace nepřímých daní v rámci evropského práva
 4. Analýza dopadů harmonizace nepřímých daní na fungování vnitřního trhu
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 978-80-7357-695-0.
ŠIROKÝ, Jan. *Daně v evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. ISBN 978-80-7201-799-7.
TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropských společenství pro ekonomy*. 5. vyd. Praha: Linde, 2006. ISBN 80-7179-430-9.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Boris Navrátil, CSc.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012



prof. Ing. Karel Skokan, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracoval samostatně.

A handwritten signature in blue ink, appearing to read "Jan Býžina". The signature is fluid and cursive, with a long horizontal stroke extending to the right.

.....
jméno a příjmení studenta

Obsah

Úvod.....	5
1. Harmonizace a konkurence daní ve světle daňové teorie.....	7
1.1 Daně a jejich základní členění.....	7
1.2 Daňová harmonizace.....	8
1.3 Daňová konkurence.....	14
1.4 Harmonizace a konkurence daní v Evropské unii.....	16
2. Harmonizace nepřímých daní z pohledu evropského práva.....	17
2.1 Nepřímé daně v Evropské unii.....	17
2.1.1 Daň z přidané hodnoty.....	17
2.1.2 Akcízy.....	18
2.2 Harmonizace nepřímých daní a komunitární právo.....	19
2.2.1 Primární prameny.....	19
2.2.2 Sekundární prameny.....	21
c) <i>Směrnice v procesu harmonizace daně z přidané hodnoty</i>	23
b) <i>Směrnice v procesu harmonizace akcíků</i>	25
c) <i>Další sekundární prameny</i>	27
2.2.3 Judikatura Soudního dvora Evropské unie.....	28
2.3 Charakteristika platné právní úpravy nepřímých daní v unijním právu.....	30
2.3.1 Daň z přidané hodnoty.....	30
a) <i>Osoby povinné k dani</i>	32
b) <i>Předmět daně</i>	33
c) <i>Místo zdanitelného plnění</i>	35
d) <i>Základ daně</i>	36
e) <i>Sazba daně</i>	38
f) <i>Osvobození od daně</i>	39
g) <i>Odpočet daně</i>	40
2.3.2. Akcízy.....	41
a) <i>Energetické produkty a elektřina</i>	41
b) <i>Alkohol a alkoholické nápoje</i>	42
c) <i>Tabák a tabákové výrobky</i>	43
3. Nepřímé daně a fungování společného trhu.....	45
3.1 Geneze společného trhu.....	45

3.2	Harmonizace jako nástroj odstranění fiskálních bariér.....	46
3.3	Působení nepřímých daní na společný trh.....	48
3.3.1	Přínosy zdanění formou nepřímých daní.....	49
3.3.2	Problematické oblasti u daně z přidané hodnoty.....	51
a)	<i>Nesoulad mezi principem země určení a země původu</i>	51
b)	<i>Rozdíly v daňových sazbách</i>	52
c)	<i>Existence plnění osvobozených od daně</i>	54
d)	<i>Náklady zdanění</i>	55
e)	<i>Náchylnost k podvodnému jednání</i>	56
3.3.3	Problematické oblasti u akcízů.....	57
a)	<i>Alkohol a alkoholické nápoje</i>	58
b)	<i>Tabák a tabákové výrobky</i>	59
3.4	Budoucí vývoj systémů nepřímých daní.....	59
3.4.1	Daň z přidané hodnoty.....	59
3.4.2	Akcízy.....	61
	Závěr	63
	Seznam použité literatury	64
	Seznam zkratk	68
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	69
	Přílohy	70
	Příloha 1. Přehled daňových sazeb DPH v Evropské unii, 2012.....	70
	Příloha 2 Výnosy daně z přidané hodnoty, 2010.....	71

Úvod

Rostoucí veřejné zadlužení, hypoteční krize, nezaměstnanost, co se vymkla z pod kontroly, padající ratingy a hrozba státních bankrotů. Tento náhodný výčet představuje pouze malou část toho, čím jsme v souvislosti s Evropskou unií dennodenně bombardováni z médií. Mohlo by se zdát, že uprostřed všech možných iniciativ, akčních plánů, monetárních intervencí, záchranných fiskálních valů a všudypřítomné hrozby rozpadu Eurozóny, není tak fádni a obyčejné téma, jakým je problematika daní, na pořadu dne. Tak tomu však není. Fungující daňový systém totiž představuje naprosto zásadní nástroj, bez kterého se jakékoli smysluplné řešení současných problémů vyspělého světa jeví jako neřešitelný problém. Žádný „fiskální kompakt“ nemůže fungovat bez podpory v podobě pravidelně generovaných příjmů veřejných rozpočtů, na nichž se výnosy z daní podílí v nezanedbatelné míře. Efektivní a spravedlivý¹ daňový systém tak lze chápat jako jeden z úhelných kamenů, bez nějž se neobejde žádný z architektů budoucnosti integrované Evropy.

Spotřební daně, uvalené na spotřebu jak na všeobecné tak na selektivní úrovni, u veřejnosti nebudí takové kontroverze jako daně přímé, kterými jsou daně příjmy daňových subjektů či jejich práce. Tyto daně, ukryté v ceně zboží totiž každý z nás odvádí nepřímo, tehdy, kdy svůj důchod přeměňuje ve spotřebu. Proto se při označení této skupiny daní vžil termín daně nepřímé. Netřeba dodávat, že v rukou politiků se pak spotřební daně stávají vítaným prostředkem k vyspravení churavějících veřejných financí, aniž by tito museli riskovat výrazně nepopulární opatření, kterými je zasahováno do příjmů či úspor občanů.

Vztah nepřímých daní a veřejných rozpočtů je však pouze jedním aspektem fungování nepřímých daní v prostředí moderních států. Druhým aspektem, který je přinejmenším stejně důležitý jako výše uvedený, je skutečnost, že v dostatečné míře harmonizované nepřímé daně, jsou fundamentálním prvkem co do fungování trhu zbožím a službami na mezinárodní, nadstátní úrovni.

Tato práce si klade za cíl poskytnout čtenářům vhled do problematiky nepřímých daní v prostředí hluboce integrované mezinárodní organizace, kterou Evropská unie v současnosti bezesporu je. Ambicí autora není (a vzhledem ke stanovenému rozsahu ani být nemůže) postižení zvoleného tématu v celé jeho komplexnosti a šíři. V následujících kapitolách se tedy práce zaměří na postižení základních rysů nepřímých daní a procesu jejich harmonizace v prostředí Evropské unie, se zřetelem na problematiku společného trhu.

¹ Myšleno ve smyslu „daňové neutrality“.

Práce je rozčleněna do tří kapitol. První kapitola se věnuje teoretickému rozboru nepřímých daní, procesu daňové harmonizace a vymezení protikladného jevu v podobě daňové konkurence. Druhá kapitola se zaměřuje na vývoj harmonizace nepřímých daní v systému evropského unijního práva, jakož i popisu charakteristických rysů daně z přidané hodnoty a selektivních spotřebních daní nebo-li akcízů. Závěrečná kapitola se pak snaží postihnout harmonizované nepřímé daně v kontextu fungování intrakomunitárního trhu.

Nepřímé daně v podobě, v jaké se jimi tato práce zabývá, byly po zralé úvaze zúženy toliko na daň z přidané hodnoty a jednotlivé akcízy. Zcela stranou této práce pak zůstala výrazně specifická problematika historicky nejmladších nepřímých daní, kterými jsou daně ekologické. Je tomu tak proto, že jakýkoli pokus rozebrat tento rozmanitý segment nepřímých daní, by mohl být proveden pouze na úkor rozboru daně z přidané hodnoty a akcízů, což se nejevilo jako vhodné.

1. Harmonizace a konkurence daní ve světle daňové teorie

1.1 Daně a jejich základní členění

Pro účely dalšího zkoumání zvoleného tématu je vhodné provést alespoň stručné terminologické vymezení základních pojmů, se kterými bude v rámci této práce opakovaně nakládáno.

Jedná-li se o pojem **daň**, jen samotné jeho vymezení by zajisté mohlo být předmětem samostatné vědecké práce. Nicméně, pro účely tohoto textu si vystačíme s jeho stručnou a výstižnou definicí tak, jak je podávána v metodice OECD². Ta chápe daň jako nedobrovolnou platbu odváděnou státu, která je nenávratná a neekvivalentní v tom smyslu, že prospěch plynoucí daňovým poplatníkům ze strany státu neodpovídá výši jejich plateb (OECD, 2011). K nedobrovolnosti, nenávratnosti a neekvivalentnosti jako základním definičním prvům daně lze ještě přidat čtvrtý znak, kterým je legálnost daně. Ta vyjadřuje, že se jedná o takovou platbu, která je zakotvena v určitém zákonném právním předpisu.

Existuje řada způsobů, jak lze k daním přistupovat a mnohosti úhlů pohledu odpovídá také různorodost přístupů k jejich členění. Pro potřeby této práce však postačí základní členění na **daně přímé** a **daně nepřímé**, přičemž, jak je zřejmé z názvu, těžištěm zkoumání bude problematika posléze uvedených. Daně přímé lze v souladu s daňovou teorií definovat pomocí jejich předmětu, kterým je v obecném ekonomickém smyslu buď důchod poplatníka (daně z příjmů) nebo jeho majetek (daň z nemovitostí, silniční daň apod.). Oproti tomu je pak předmětem daní nepřímých spotřeba³. V obecné rovině je tedy touto formou daní postihována spotřeba věcí, přičemž při jejich uvalení není brán ohled na příjmové poměry poplatníka (Široký, 2008). Daně nepřímé se proto člení na všeobecné (daň z obrátu, daň z přidané hodnoty)⁴, jež postihují veškerou spotřebu v obecné rovině a selektivní (tzv. akcízy), kterými je nad rámec všeobecných nepřímých daní postihována spotřeba vybraných komodit (líh, tabák, pohonné hmoty)⁵.

² Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj) je mezinárodní organizací, která slouží jako fórum a společná platforma pro řešení rozmanitých ekonomických otázek a problémů jednotlivých členských zemí. Daňová problematika patří mezi významné oblasti činnosti OECD.

³ Proto se pro jejich označení obecně používá též pojem spotřební daně.

⁴ Souhrnně bývají označovány též jako obrátové daně.

⁵ Česká právní úprava nepřímých daní toto běžně přijímané členění nepřímých daní poněkud znepřehledňuje, když pojem spotřební daň je vyhrazen pro akcízy a nerespektuje, že daň z přidané hodnoty je z hlediska své povahy rovněž spotřební daň.

1.2 Daňová harmonizace

Vyjdeme-li z prostého jazykového rozboru podstatného jména harmonizace, lze ji vymezit jako „uvedení v soulad, zjednáání harmonie“⁶. Z etymologického hlediska odkazují Velayos, Barreix a Villela na starořecké slovo *armos* (ve významu „sladčování“ či „sdružování“) a zároveň trefně upozorňují na fakt, že podobně jako je tomu v hudební oblasti, ani při jiném použití tohoto slova nelze klást rovnítko mezi harmonizací a uniformitou (Velayos, Barreix, Villela, 2007).

Složitější situace nastává, máme-li vymezit pojem **daňová harmonizace**, neboť teoretické přístupy se různí a jednotná technická definice v zásadě neexistuje. Nicméně ve všech koncepcích se ve vztahu k pojmovému uchopení daňové harmonizace prakticky vždy v určité rovině operuje s pojmem **daňová konkurence**. Tu by bylo možné při jistém zjednodušení vymezit jako určitý protipól daňové harmonizace, pokud tyto dva instituty zasadíme do širšího kontextu daňové spolupráce.

V rámci tohoto procesu by pak „čistá“ daňová konkurence mohla být charakterizována jako *situace, ve které fakticky nedochází k žádné daňové spolupráci mezi několika daňovými systémy, a to ani na úrovni ochrany proti dvojímu zdanění a administrativních mezivládních styků*. V dnešním globalizovaném a vzájemně propojeném světě je daňová konkurence v takto krystalické podobě spíše teoretickým konstruktem, avšak v této rovině ji lze chápat jako určitý výchozí bod pro realizaci procesu **daňové spolupráce**.

Zde však narážíme na obdobný problém jako při pojmovém vymezení daňové harmonizace, protože jednoznačnou definici daňové spolupráce bychom rovněž hledali velmi těžce. Při provádění dalšího rozboru však daňovou spoluprací budeme chápat jako určitý *širší rámec, v němž dochází k interakci jednotlivých daňových systémů bez ohledu na konkrétní stupeň či intenzitu vzájemné kooperace*.

V tomto duchu pojímá daňovou spoluprací například Široký, který rozeznává několik etap mezinárodní daňové spolupráce, které označuje jako koordinaci, aproximaci a harmonizaci. V rámci harmonizační etapy pak dále pojmenovává tři fáze, a to určení daně, daňový základ a daňovou sazbu (Široký, 2010).

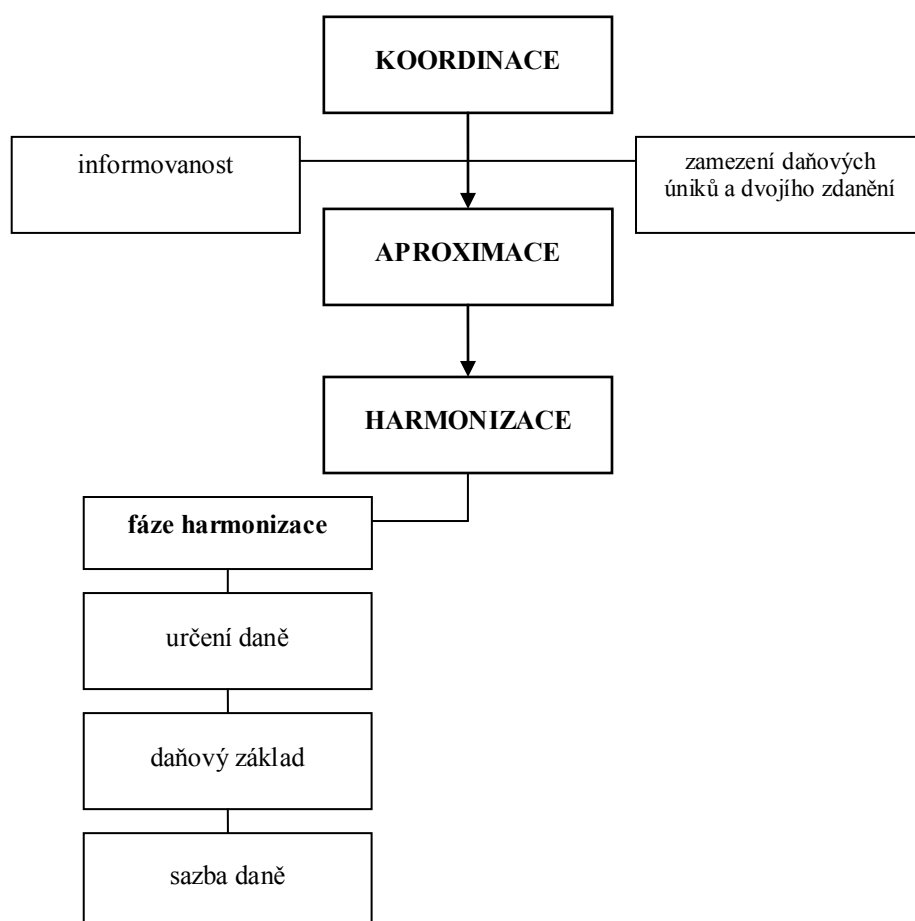
Ve tomto pojetí je fáze daňové koordinace charakteristická tím, že je realizována prostřednictvím bilaterálních a multilaterálních opatření (dohod či doporučení), které slouží k zamezení dvojímu zdanění a omezení škodlivé daňové konkurence. Cílem těchto opatření je

⁶ Srov. *Slovník cizích slov*, 1. vydání, Praha: OTTOVO nakladatelství, 2000, s. 708. ISBN 80-7181-376-1

stanovení minimálního standardu transparentnosti a výměny informací (Šíroký, 2010). Typickou mezinárodní organizací, v rámci níž je realizována tato fáze daňové spolupráce je již zmiňovaná OECD.

Daňová aproximace je oproti shora popsané koordinaci charakterizována užší kooperací zainteresovaných zemí a přibližováním daňových systémů. Aproximace může představovat přechodnou fázi, která směřuje k dalšímu zesílení spolupráce v podobě daňové harmonizace. V jiných podmínkách se však spolupráce mezi jednotlivými státy může ustálit v této fázi, aniž by docházelo k dalšímu sladování daňových systémů. Jako příklad uvádí Nerudová Spojené státy americké, kde mezi jednotlivými subjekty federace došlo ke sladění struktury daňového systému, avšak daňové sazby se mezi sousedními státy liší až do výše 5% (Nerudová, 2005)⁷.

Vysoce rozvinutá daňová spolupráce na mezinárodní úrovni pak nabývá podobu daňové harmonizace. Tu Šíroký definuje jako „přizpůsobení a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel“ (Šíroký, 2010).



Obr. 1.1: Rozlišení forem mezinárodní daňové spolupráce, zdroj: Šíroký (2010), grafika: autor.

⁷ Z dalšího textu však vyplývá, že Nerudová zde pod pojmem aproximace fakticky rozumí totéž, co Šíroký identifikuje pod určením daně jako úvodní fáze daňové harmonizace. Hranice mezi daňovou aproximací a harmonizací daně v užším smyslu tedy nejsou nijak ostré a mají spíše teoretickou povahu.

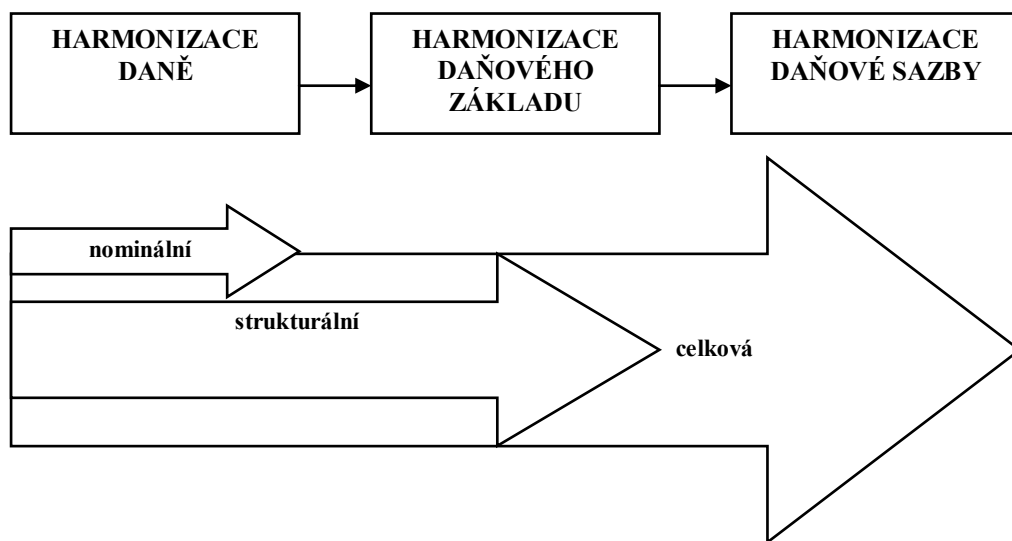
Obdobným způsobem definuje daňovou harmonizaci také Nerudová, a to jako „sblížení daňových soustav států na základě společných pravidel“ (Nerudová, 2008). Shodu v obou teoretických přístupech lze nalézt v tom, že v zásadě stejným způsobem jsou identifikovány tři fáze daňové harmonizace bez ohledu na povahu harmonizované daně, a to:

- 1) harmonizace daně,
- 2) harmonizace daňového základu,
- 3) harmonizace daňových sazeb.

Pod harmonizací daně rozumíme stav, kdy jsou v jednotlivých zemích z hlediska struktury daňové soustavy uplatňovány stejné typy daní. I nadále však zůstávají zachovány rozdíly v konstrukci základu daně. Tuto fázi označuje Nerudová jako harmonizaci nominální (Nerudová, 2008). Na obrázku 1.1 jí odpovídá stadium označené jako „určení daně“.

V dalším průběhu dochází k harmonizaci daňového základu (na obrázku 1.1 je tato fáze vymezena jako „daňový základ“). Dosáhne-li harmonizační proces této fáze, lze hovořit o tom, že došlo k plné harmonizaci struktury daňového systému. Z toho důvodu lze hovořit o harmonizaci strukturální (Nerudová, 2008).

O plném završení harmonizačního procesu (též harmonizace celková) lze hovořit až poté, kdy dojde k harmonizaci daňových sazeb (na obrázku 1.1 viz „sazba daně“). Plná harmonizace daňových sazeb znamená, že dojde ke sjednocení počtu sazeb konkrétní daně, a napříč členskými zeměmi jsou zároveň uplatňovány stejné sazby této daně.



Obr. 1.2: Proces daňové harmonizace podle Nerudové, zdroj: Nerudová (2007), grafika: autor.

Odlišné členění, které (alespoň na první pohled) nepracuje se shora popsanými fázemi daňové harmonizace nabízejí Velayos, Barreix a Villela. Tito autoři, kteří se ve svých pracích zabývají integračními procesy v oblasti Latinské Ameriky předkládají pětibodovou stupnici daňové harmonizace. Tu sestavují na základě kritéria intenzity instrumentálního naplnění politického závazku⁸ (Velayos, Barreix, Villela, 2007). Jinými slovy řečeno zařazení do jednotlivých stupňů harmonizace je prováděno s ohledem na úroveň institucionálního provázání daňových systémů se zohledněním charakteru vzájemně používaných politických nástrojů.

Standardizace je v tomto pojetí nejvyšší stupeň harmonizace, který autoři definují jako stav, kdy existuje totožná společná daň. Jedná se tedy o podobnou kategorii, která je v jiných koncepcích označována jako harmonizace daňové sazby. Pro příklad pak sahají k celní praxi, když jako standardizační nástroj je uváděn společný vnější tarif.⁹

Kompatibilita je definována standardizací daňového základu a sjednocením zdanitelných položek, přičemž zároveň ponechává určitý prostor pro autonomní úpravu daňových sazeb či dokonce daňových výjimek. V tomto směru by bylo možné ztotožnit stupeň kompatibility s výše popsanou harmonizací daňového základu. Autoři poukazují na fakt, že kompatibilitu daňových systémů lze realizovat již ve fázi, kdy se integrační proces nachází na úrovni zóny volného obchodu. Jako vzorový příklad nástroje, pomocí nějž byla aplikována kompatibilita, je pak uváděna tzv. šesté směrnici Rady Evropských společenství (viz dále). Z toho je vyvozován závěr, že pro dosažení kompatibility je nezbytné institucionální ukotvení určitých právně závazných harmonizačních mechanismů.

Koordinace je přechodnou kategorií, do které spadají všechny formy spolupráce, jež nejde zařadit do ostatních stupňů. Instrumentálně je prováděna například pomocí kodexu pravidel chování¹⁰. Je proto zřejmé, že harmonizace (či spíše jen spolupráce) v tomto stupni je prováděna na základě norem s omezenou závazností.

Kooperace předpokládá vzájemnou výpomoc, která je založena buď na pravidlech reciprocity nebo v důsledku sledování shodných zájmů. Vzhledem k tomu, že na tomto stupni se uplatňují zejména bilaterální a multilaterální dohody mezivládního charakteru a jako typický příklad užívaného nástroje jsou uváděny dohody o zamezení dvojího zdanění, lze

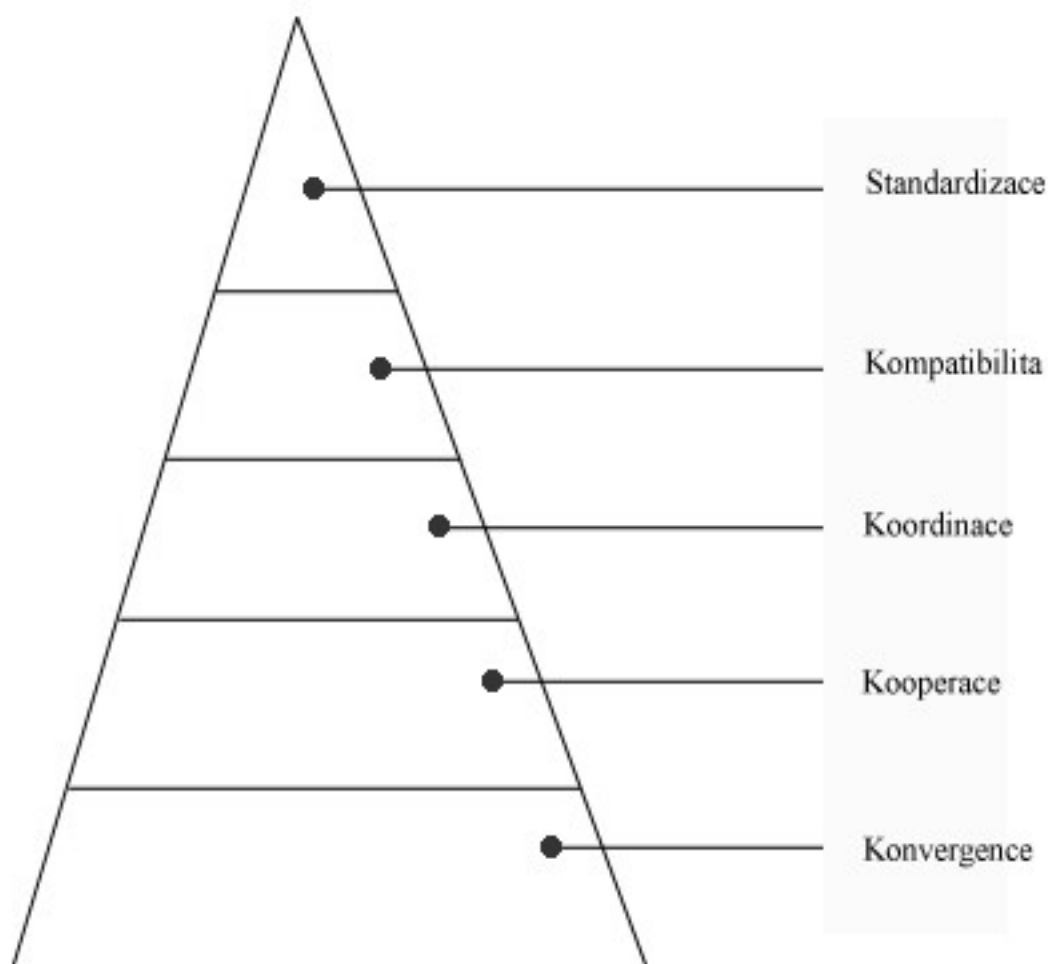
⁸ Citovaní autoři užívají termín „political commitment“ a jako nejvhodnější překlad se jevil shora uvedený. Pro dokreslení lze uvést, že alternativně by tento termín šlo překládat též jako „politické odhodlání“ či „odevzdání se (prosazované věci)“.

⁹ Což by odpovídalo harmonizaci daňové sazby.

¹⁰ Je použit termín „codes of conduct“.

vyslovit závěr, že kooperace ve spojení s koordinací v pojetí Velayose, Barreixe a Villely je v podstatě ztotožněná se stupněm koordinace v koncepci Širokého (Široký, 2010).

Konvergence pak představuje nejnižší stupeň vzájemné daňové spolupráce. Politická snaha harmonizovat daňové systémy na této úrovni fakticky neexistuje, a pokud vůbec dochází ke sblížování či sladování daňových systémů, děje se tak spontánně v důsledku obecných globalizačních trendů či konkurenčních tlaků.



Obr. 1.3: Stupně daňové spolupráce dle Velayose, Barreixe a Villely, zdroj: Velayos, Barreix a Villela (2007), grafika: autor.

Jako podstatný se jeví také závěr, který autoři výše uvedené koncepce činí ohledně fungování moderních daňových systémů. U těch definují jejich klíčovou vlastnost, kterou je koordinovatelnost¹¹. Koordinovatelnost daňového systému znamená, že je v rámci spolupráce s ostatními systémy schopen aplikovat podstatné harmonizační postupy, aniž by zároveň byly popřeny jeho tradiční rysy (Velayos, Barreix, Villela, 2007).

¹¹ Anglicky „coordinability“.

Ke shora uvedenému by bylo možné doplnit ještě tu skutečnost, že oproti méně rozvinutým formám daňové spolupráce realizace daňové harmonizace vyžaduje zpravidla vyšší úroveň určování pravidel než mezivládní (bilaterální či multilaterální) spolupráci. V tomto směru se teorie daňové harmonizace protíná s jinými oblastmi vědeckého zkoumání, zejména s mezinárodní integrací a jejími systémy. Podrobný rozbor vztahů a vazeb mezi jednotlivými disciplínami však přesahuje rozsah a zaměření této práce. Proto postačí, pokud uvedeme, že daňová harmonizace se téměř bez výjimky realizuje pouze v prostředí **mezinárodních integračních organizací**.

Syntézou výše uvedených poznatků tedy můžeme konečně dospět k použitelné technické definici daňové harmonizace. Tu budeme nadále pojímat jako ***proces sbližování a slad'ování moderních daňových systémů, založený na souboru společně uznávaných norem, který je realizován jak na mezivládní tak na nadnárodní úrovni.***

V neposlední řadě se jeví jako účelné postihnout daňovou harmonizaci (kterou jsme s jistými obtížemi definovali výše) z hlediska způsobů jejího členění:

- 1) harmonizace jako proces a jeho výsledek,
- 2) harmonizace pozitivní a negativní,
- 3) harmonizace přímá a nepřímá.

Daňovou harmonizaci můžeme tedy chápat dynamicky jako proces směřující k dosažení určitého cíle. Zároveň ji definovat i v užším smyslu jako stav, výsledek tohoto procesu (Lachová, 2008). Byť se toto členění může jevit jako ryze teoretické, nachází své uplatnění v pramenech harmonizačního procesu, o nichž bude pojednáno v další kapitole. Nerudová výstižně poukazuje na bývalý článek 93 Smlouvy o Evropských společenstvích¹², který zohledňoval jak proces (přijímání ustanovení k harmonizaci právních předpisů), tak jeho cíl (výsledek) v podobě vytvoření a fungování vnitřního trhu (Nerudová, 2008). Zároveň se toto rozlišování uplatní při popisu dalších způsobů členění daňové harmonizace.

Na výše uvedené tak navazuje i rozdělení daňové harmonizace na pozitivní a negativní. Pozitivní harmonizace se realizuje prostřednictvím aplikace legislativních opatření, která v závislosti na podmínkách a úrovni harmonizačního procesu budou mít různou podobu a závaznost. Termín negativní harmonizace se vztahuje téměř výhradně k judikatuře jako

¹² V konsolidovaném znění SFEU se jedná o článek 113.

výsledku rozhodovací činnosti Soudního dvora Evropské unie¹³. Ačkoliv jsou rozhodnutí SDEU závazná jen pro jednotlivé státy zúčastněné na konkrétním sporu či řešení předběžné otázky a primárně tak dopadají do oblasti aplikace národního práva, zároveň poskytují též jednoznačný výklad komunitárního práva. V konečném důsledku tak rozhodnutí SDEU mají na úpravu národních daňových systémů mnohdy výraznější dopad než prostředky harmonizace pozitivní. Zároveň však nelze opomenout fakt, že negativní harmonizace nezaručuje vytvoření stejných pravidel pro všechny členské státy (jedná se o výklad práva, který může být dále různým způsobem interpretován a aplikován) a na rozdíl od pozitivní harmonizace tak nezaručuje jednotnost úpravy. Nerudová k tomu uvádí, že se nejedná o harmonizaci v pravém slova smyslu (Nerudová, 2008). Nicméně, Van der Hoek na druhou stranu nerozlišuje mezi pozitivní a negativní harmonizací a činí závěr, že prostřednictvím působení SDEU bylo „dosaženo nejvýznamnějších pokroků na poli harmonizace daňových systémů jednotlivých zemí“ (Van der Hoek, 2003, str.29).

Přímá harmonizace představuje klasický harmonizační proces, v rámci kterého jsou jednotlivé daňové systémy harmonizovány především na základě opatření pozitivního charakteru (například směrnic). Nepřímá harmonizace pak působí prostřednictvím jiných oblastí práva (obchodní právo) či dokonce jiných norem jako jsou mezinárodní účetní standardy (Szarowská, 2009a; Nerudová, 2008).

1.3 Daňová konkurence

Obdobně jako je tomu u harmonizace daní, také u daňové konkurence narážíme na jisté problémy při stanovení její přesné definice. V úvodu teoretického pojednání o harmonizaci daní bylo uvedeno, že daňovou konkurenci by bylo lze chápat jako určitý její protipól. Byť se takové zjednodušení může jevit jako zavádějící, pro účely definování daňové konkurence plně postačí. Daňovou konkurenci tak můžeme vymezit jako ***stav, kdy se jednotlivé daňové systémy odlišují co do struktury daní, konstrukce jejich základů a daňových sazeb***.

Zároveň se jeví vhodné zohlednit také tu skutečnost, že anglické slovní spojení „tax competition“ (překládané jako „daňová konkurence“), by vzhledem k mnohovýznamovosti podstatného jména bylo možno přeložit též jako „daňovou soutěž“. V prostředí daňové konkurence tak jednotlivé ***daňové systémy namísto harmonizačních snah jeví tendence soutěžit mezi sebou navzájem za účelem přilákání zdanitelného základu***. Snaha o přilákání

¹³ Je tomu tak proto, že v rámci jednotlivých integračních uskupení neexistuje žádný orgán tohoto typu, který by promlouval do soudcovské tvorby práva tak výrazně jako SDEU.

základů daní pod jurisdikci jednotlivých národních států je v literatuře rozeznáváno jako klíčový identifikační prvek daňové konkurence (Kubátová, 2005; Nerudová, 2008).

Názory na prospěšnost daňové konkurence se různí. Existují názory pro její zachování, které zdůrazňují její pozitivní dopady. Podle jiných je považována za veskrze negativní jev, který je nutné odstranit daňovou koordinací popřípadě daňovou harmonizací (Kubátová, 2005). Kovács¹⁴ v této souvislosti uvedl, že v rámci evropské daňové politiky nevnímá daňovou konkurenci a daňovou harmonizaci jako protipóly. Zároveň rozlišuje mezi třemi formami daňové konkurence, kterými jsou v jeho pojetí (Kovács, 2005):

- 1) poctivá daňová konkurence,
- 2) škodlivá daňová konkurence,
- 3) sporná daňová konkurence.

Poctivá daňová konkurence umožňuje vládám nastavit daňové systémy tak, aby na jedné straně došlo k dobrému zhodnocení investic a zároveň byly reflektovány rozdílné preference voličů. Konkurence založená na rozdílné úrovni celkového daňového břemene tak dává vládám možnost klást důraz na cíl zajištění širokého spektra veřejných statků, anebo naopak, na ponechání širšího manévrovacího prostoru pro aktivity soukromého sektoru.

Škodlivá daňová konkurence je stav, který nastává tehdy, je-li daňový soutěž zaměřená na přetahování cizích daňových základů a zároveň jsou ze strany státu uplatňovány mechanismy chránící domácí daňový základ před zdaněním v jiných zemích. Za škodlivé jsou považovány též stínové daňové režimy či specifická opatření aplikovaná *ad hoc* vůči určitým skupinám poplatníků. Škodlivá daňová konkurence vede ke zvýhodnění vysoce mobilních faktorů (kapitál) na úkor pracovní síly. V konečném důsledku tak efekty škodlivé konkurence trpí jednak méně kvalifikovaní pracovníci, a dále též malé a střední podniky, které oproti velkým nadnárodním firmám nejsou schopny tak efektivně těžit z výhod daňové konkurence¹⁵.

Diskutabilní daňová konkurence se nachází na rozhraní mezi poctivou a škodlivou konkurencí a představuje určitou „šedou zónu“, která se doposud vymyká právní úpravě. Typickými okruhy problémů, které spadají do této oblasti jsou otázky ochrany bankovního tajemství či neochota některých států při vzájemné výměně daňových informací.

Z hlediska zaměření této práce se jeví jako rozhodující ta skutečnost, že v podmínkách Evropské unie se oblast nepřímých daní již v minulosti vydala cestou harmonizace a daňová konkurence se mezi jednotlivými členskými státy realizuje především na poli přímých

¹⁴ László Kovács vykonával do roku 2009 funkci Evropského komisaře pro daně a celní unii.

¹⁵ Více ke škodlivé daňové konkurenci a jejím efektům v komuniké Evropské komise „Towards tax co-ordination in the European union. A package to tackle harmful tax competition“ (Komise, 1997).

(důchodových, kapitálových daní). Proto jí bude nadále věnována pozornost jen tam, kde se její prvky objevují v systémech nepřímých daní.

1.4 Harmonizace a konkurence daní v Evropské unii

Jak vyplývá z následující kapitoly, předpoklady pro daňovou harmonizaci byly zakotveny již v samotných základních dokumentech, na nichž bylo tehdejší společenství členských států postaveno a harmonizační snahy tak lze datovat až do padesátých let minulého století. S postupující integrací členských zemí pak otázky harmonizačních procesů a jejich fungování v rámci existující daňové konkurence získaly na významu. Stalo se tak mimo jiné i v důsledku nutnosti reagovat na vzrůstající internacionalizaci a interdependenci v prostředí globalizovaného světa.

V současnosti Evropská unie sestává z 27 členských států. Tyto země disponují v zásadě samostatnými daňovými systémy a uplatňují do značné míry autonomní daňové politiky. Výsledkem je 27 daňových soustav a systémů zdanění. Zhruba od konce šedesátých let dvacátého století však lze hovořit o **daňové politice v evropském kontextu**. Ta se v dnešní podobě řadí mezi tzv. politiky se sdílenými pravomocemi, což znamená, že v souladu se zásadou subsidiarity mohou členské státy v této oblasti vytvářet a přijímat právně závazné akty, přičemž ale vykonávají svou pravomoc jen v rozsahu, v jakém ji Evropská unie nevykonává, popřípadě přestala vykonávat¹⁶. K obecným úkolům daňové politiky Evropské unie patří podpora harmonického vývoje ekonomických aktivit, plynulý a vyrovnaný vývoj, vzrůstající stabilita, růst životní úrovně a těsná spolupráce mezi členskými zeměmi. Úlohou ani snahou Evropské unie není unifikovat národní systémy daní a příspěvku, ale zajistit jejich vzájemnou srovnatelnost v souladu s přijatými smlouvami (Szarowská, 2009a).

V souladu se Szarowskou lze při popisu harmonizačních procesů probíhajících na půdě Evropské unie vycházet z následujících premis (Szarowská, 2009a):

- 1) osobní důchodové daně nadále zůstávají plně v kompetenci národních vlád,
- 2) korporátní daně mají napomáhat k volnému pohybu kapitálu a neměly by tendovat ke škodlivé daňové konkurenci,
- 3) nepřímé daně bezprostředně ovlivňují fungování jednotného trhu a stojí proto v centru pozornosti snah o jejich harmonizaci,

¹⁶ V konsolidovaném znění SFEU se jedná o článek 2.

- 4) systémy sociálního zabezpečení a penzijní systémy mají eliminovat diskriminaci obyvatel jednotlivých států a nemají být překážkou svobodného usazování a investování v kterémkoli z členských států Evropské unie.

Na závěr této kapitoly lze proto uvést, že *v Evropské unii se konkurence daní vyskytuje převážně v rámci úpravy systémů přímých daní, zatímco nepřímé daně jsou v intenzivní míře předmětem daňové harmonizace.*

2. Harmonizace nepřímých daní z pohledu evropského práva

2.1 Nepřímé daně v Evropské unii

V úvodu předchozí kapitoly byly nepřímé (spotřební) daně rozděleny na všeobecné a selektivní. Toto univerzální členění se pochopitelně uplatňuje také při úpravě nepřímých daní v EU. Daňová soustava nepřímých daní je tak na evropské úrovni představována **daní z přidané hodnoty** jako všeobecnou nepřímou daní a jednotlivými selektivními nepřímými daněmi neboli **akcíz**y. Všeobecné a selektivní nepřímé daně se odlišují především rozdílně stanoveným okruhem zdaňovaných výrobků, a dále tím, že sazba všeobecných daní je standardně konstruována procentem z ceny, zatímco akcízy mají v naprosté většině případů formu jednotkové daně (Široký, 2010).

Tradičním hlavním cílem harmonizačních snah na poli nepřímých daní v EU je **vytvoření a zajištění fungování vnitřního trhu**. Změny související s přijetím tzv. Lisabonské smlouvy v roce 2009 pak přinesly též rozšíření okruhu cílů harmonizace nepřímých daní. Nově je tak výslovně zakotven též cíl **nenarušení hospodářské soutěže**¹⁷.

2.1.1 Daň z přidané hodnoty

V rámci evropských zemí vedle sebe zhruba od poloviny 50. let dvacátého století koexistovaly dva systémy všeobecné spotřební daně. Převládajícím systémem byla daň z obratu, zatímco ve Francii se od roku 1954 uplatňovalo zdanění formou DPH.

Daň z obratu je postavena na tzv. kumulativním kaskádovém systému a předmětem zdanění tak je zdaňována hrubá částka, a to v každém produkčním stupni. Výsledná velikost

¹⁷ V konsolidovaném znění SFEU unie se jedná o článek 2. Jak si však všimá Skalická, tento princip byl aplikován již před přijetím Lisabonské smlouvy, nyní je pouze výslovně uveden v rámci SFEU (Skalická, 2010).

daně je tak výrazně ovlivňována počtem subjektů v produkčním cyklu. Nelze tak zajistit daňovou neutralitu a může docházet k deformacím hospodářské soutěže (Nerudová, 2005). Obdobně jako shora popsaná daň z obratu patří DPH mezi vícestupňové spotřební daně. Zásadní rozdíl však spočívá v tom, že předmětem zdanění v jednotlivých stupních produkčního a distribučního cyklu výrobku či služby není celková (hrubá) částka, ale vždy jen hodnota přidaná zpracováním v daném stupni tohoto cyklu.

Dle Schenka a Oldmana lze DPH v podobě, v jaké je zavedena v EU definovat jako daň (Schenk, Oldman, 2007, str. 16 a násl.), která je:

- 1) všeobecná, jelikož dopadá v zásadě na veškeré obchodní aktivity spojené s výrobou a distribucí zboží a poskytováním služeb,
- 2) spotřební, protože je hrazena konečným spotřebitelem,
- 3) kvantifikovaná procentem z ceny zboží či služby, což umožňuje snadnou orientaci v celkové výši daňového břemene v každé fázi produkčního či distribučního cyklu,
- 4) vybíraná postupně prostřednictvím systému částečných plateb, v němž registrovaní plátcí daně mohou z jimi vybrané daně provést odpočet odpovídající hodnotě daně, kterou uhradili v rámci transakcí realizovaných s ostatními registrovanými plátcí¹⁸,
- 5) nepřímá, jelikož je odváděna prodejcem zboží či služby (plátce daně), ale fakticky ji hradí kupující (poplatník) jako část kupní ceny zboží či služby.

Široký pak ve své typologii nepřímých všeobecných obrátových daní vymezuje DPH jako **neduplicitní (nekaskádovitou) vícefázovou nepřímou daň** (Široký, 2010, str. 116)¹⁹. DPH je jedinou všeobecnou nepřímou daní, která je uplatňována ve všech členských zemích EU.

2.1.2 Akcízy

Akcízy byly výše definovány jako **selektivní nepřímé daně**. Selektivnost těchto daní znamená, že narozdíl od všeobecných obrátových daní jsou akcízy aplikovány na spotřebu jednoznačně vymezeného a konečného okruhu zboží.

Systém zdanění formou akcízů má svůj počátek již v hlubokém feudalismu, v monopolech, které za účelem zajištění příjmů vytvářeli panovníci při obchodování s určitými druhy zboží. Jednalo se například o sůl, zlato či stříbro. Příjmy z monopolů pak byly určeny

¹⁸ Tímto způsobem je zajišťována daňová neutralita, a to bez ohledu na počet subjektů či transakcí v produkčním či distribučním cyklu.

¹⁹ V téže typologii je daň z obratu charakterizována jako duplicitní (kaskádovitá) vícefázová nepřímá daň.

na zcela konkrétní účely²⁰. Škála zboží, které před harmonizací akcízů v rámci EU v Evropě podléhalo zdanění prostřednictvím těchto daní, byla skutečně rozmanitá. Jak uvádí Janatka, jednalo se jak o klasické komodity typu soli nebo cukru, tak o poměrně bizarní případy zdanění hracích karet či žárovek (Janatka, 2004).

V členských zemích EU jsou nyní prostřednictvím akcízů standardně zdaňovány níže uvedené skupiny výrobků:

- 1) alkoholické nápoje,
- 2) tabákové výrobky,
- 3) energetické suroviny (zejména motorová paliva a topné oleje, elektřina, zemní plyn, uhlí a koks).

2.2 Harmonizace nepřímých daní a komunitární právo

Komunitární právo (*aquis communautaire*)²¹ je nadnárodním systémem právních norem různé povahy a právní síly. Z hlediska harmonizace nepřímých daní si však vystačíme se stručným a všeobecně přijímaným základním členěním pramenů komunitárního práva na primární a sekundární (např. Borchardt, 2010, Týč, 2010 či Široký, 2010).

Zatímco **primární prameny** (primární legislativa) jsou představovány smlouvami o založení evropských společenství, přístupovými smlouvami, ostatními smlouvami a dle Borchardta též všeobecnými právními principy (Borchardt, 2010), **sekundární prameny** (sekundární legislativa) zahrnují nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska. Nad rámec těchto zdrojů komunitárního práva hrály v harmonizačním procesu v minulosti důležitou roli též některé právně nezávazné dokumenty v podobě tzv. **Bílých a Zelených knih** sestavovaných Komisí.

2.2.1 Primární prameny

Základy harmonizace nepřímých daní byly položeny již ve **Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství** z roku 1957, která obsahovala zvláštní kapitolu

²⁰ Příkladem může sloužit německý císař Vilém II., který v roce 1911 uvalil selektivní spotřební daň na šumivé víno, jejíž výtěžek byl určen na budování válečného loďstva (Janatka, 2004, str. 254).

²¹ Pro zjednodušení bude v této práci pojem „komunitární právo“ volně zaměňován s pojmem „unijní právo“, ačkoliv se nejedná o zcela totožné pojmy. Nicméně, v oblasti práva daňového se tyto pojmy zcela překrývají.

nadepsanou „Daňová ustanovení“, jež sestávala ze čtyř článků (v původním číslování čl. 95 až čl. 98). Z těchto čtyř článků se tři zabývaly harmonizací nepřímých daní.

Článek 95 zakazoval členským státům přímo či nepřímo podrobit výrobky z jiných členských zemí jakémukoliv vyššímu vnitrostátnímu zdanění, než jakému jsou podrobeny domácí výrobky.

Článek 96 v situaci, kdy dochází k vývozu výrobků na území některého členského státu, stanovil, že navrácení vnitrostátních daní nesmí být vyšší než vnitrostátní daň, kterým byly výrobky přímo či nepřímo podrobeny.

Článek 97 reagoval na tu skutečnost, že v dané době byl v řadě členských zemí uplatňován kumulativní kaskádový systém daně z obratu a proto vymezoval mantinely pro stanovení průměrných sazeb pro určité výrobky tím způsobem, že musí odpovídat zásadám vyplývajícím z článků 95 a 96.

K doplnění úpravy následně došlo až **Jednotným evropským aktem** z roku 1986, kdy byl doplněn článek 99, který v původním znění zakotvoval oprávnění Komise zvážit, jakým způsobem by mohly být zákony jednotlivých členských zemí týkající se nepřímých daní harmonizovány v zájmu společného trhu. **Smlouva o Evropské unii** z roku 1993 přinesla nové znění článku 99, který nyní jasně vymezoval proces, jakým bude dosahováno harmonizace nepřímých daní za účelem vytvoření a fungování vnitřního trhu. Od tohoto roku je tedy jednoznačně vymezeno, že harmonizační ustanovení budou přijímána jednomyslně Radou na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem. Menších změn doznala kapitola „Daňová ustanovení“ v souvislosti s přijetím **Amsterodamské smlouvy** v roce 1997, která opět přecíslovala jednotlivé články a dále definitivně zrušila článek 99. Tento článek již nadále nebyl potřeba, jelikož všechny země EU v dané době již uplatňovaly daň z přidané hodnoty.

Shora nastíněné členění daňových ustanovení zůstalo zachováno i po přijetí **Lisabonské smlouvy** v roce 2009. Uvedené normy jsou nyní obsaženy v člancích 110 až 113 **Smlouvy o fungování Evropské unie**.

Z primárních pramenů stojí za zmínku též jednotlivé **přístupové smlouvy**, které obsahují i řadu ustanovení daňové povahy. Jak uvádí Široký, zpravidla se jedná o přechodné výjimky mezi národní daňovou legislativou a přijatými usneseními EU (Široký, 2010).

2.2.2 Sekundární prameny

Jde-li o sekundární legislativu EU, z institucionálního pohledu zaujímá rozhodující postavení Komise. Právní regulace daňové problematiky je pak prováděna především prostřednictvím **směrnic**.

V systému jednotlivých pramenů sekundárního práva²² se jedná o normativní akty, které postrádají obecnou závaznost vůči jednotlivým subjektům práva a zavazují toliko členské státy, kterým jsou adresovány. Smyslem směrnic je vymezení určitých žádoucích právních cílů, které musí být v určitém časovém horizontu promítnuty do národních právních úprav. Proces aplikace pravidel zakotvených ve směrnicích předpokládá v první řadě jejich transpozici (formální přenesení pravidel do právního řádu daného členského státu) a následnou implementaci (aplikaci ve vlastním slova smyslu, kdy se norma vyplývající ze směrnice stane plně funkční a vynutitelnou součástí vnitrostátního práva). Cílů vytyčených směrnicemi je tak reálně dosaženo až tehdy, jsou-li plně implementovány do vnitrostátního právního řádu členského státu. V tomto smyslu lze směrnice charakterizovat jako ***nástroj primárně zacílený na sblížení obsahu vnitrostátních právních předpisů členských států***. A lze říci, že oblast daní patří mezi typické domény tzv. „směrnicevého práva“ (Týč, 2010, str. 80).

Pro účely dalšího výkladu se jeví jako vhodné, alespoň ve stručnosti zmínit doktrínu tzv. **přímého a nepřímého účinku směrnic**. Obecně platí, že směrnice přímou účinnost nemají a vzhledem k mechanismu jimi uvalené regulace a stanovené implementační době nelze, ani co se jednotlivých členských států týče, hovořit o přímém účinku ve vlastním slova smyslu²³. Avšak v rámci své rozhodovací činnosti Soudní dvůr precizoval obě shora zmíněné doktríny pro případy, kdy některý z členských států nedostatečně implementuje normy vymezené směrnicemi, anebo tyto vykládá v rozporu s komunitárním právem.

Princip **přímého účinku směrnice** Soudní dvůr konstruoval v rámci rozhodnutí ve věci C-41/74 van Duyn²⁴. Princip spočívá v tom, že směrnice získává přímý účinek, pokud,

- 1) marně uplynula lhůta transpozice a implementaci směrnice,
- 2) je text směrnice dostatečně srozumitelný, přesný a bezpodmínečný, a zároveň
- 3) přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinností.

²² V členění zakotveném v článku 288 SFEU se jedná o nařízení (regulations), směrnice (directives), rozhodnutí (decisions), doporučení (recommendations) a stanoviska (opinions).

²³ Alespoň tedy ne ve smyslu bezprostřední použitelnosti ke dni vstupu v platnost, která je charakteristická pro nařízení Rady.

²⁴ Yvonne van Duyn proti Home Office, Rozsudek SDEU ze dne 4. prosince 1974, C-41/74

Jsou-li naplněny shora uvedené podmínky, může se jednotlivec přímo dovolávat příslušného ustanovení směrnice a dosáhnout tak jeho přímé aplikace na daný případ namísto vnitrostátních právních norem, které mu odporují. Přitom platí, že v duchu přímého účinku může směrnicí ve svůj prospěch využít jednotlivce a nikoliv naopak. V daňovém řízení se přímého účinku může dovolávat jen daňový subjekt vůči správci daně (který je v tomto vztahu vystupuje za členský stát).

Byla-li směrnicí uložena povinnost určitým způsobem jednat a členský stát ji nesplnil, nemůže mít z této okolnosti prospěch a fakticky tak za svoji chybu činit odpovědným jednotlivce (Rambousek, 2006). Doktrínou přímého účinku směrnice je tak efektivně řešena nečinnost nebo nedostatečně kvalitní činnost členského státu při plnění jeho vlastních povinností (Pospíšilová, 2007).

Institut **nepřímého účinku směrnice** bývá označován též jako tzv. povinnost eurokonformního výkladu a v judikatuře SDEU byl poprvé zmíněn v rozhodnutí C-14/83 Von Colson²⁵ a dále rozpracován v celé řadě navazujících rozhodnutí. Podstata nepřímého účinku spočívá v tom, že vnitrostátní právní předpis, který byl přijat v rámci procesu transpozice a implementace směrnice, musí být v maximální možné míře vykládán ve světle znění a účelu této směrnice tak, aby bylo dosaženo cíle stanoveného směrnicí, a tak byla naplněna povinnost vyplývající z primárního práva EU (Pospíšilová, 2007).

V praxi to znamená, že pokud není určitý pojem přímo definován vnitrostátním daňovým předpisem²⁶ a zároveň lze výklad pojmu nalézt ve směrnici či judikatuře Soudního dvora, má „eurokonformní výklad“ přednost, byť by jiné vnitrostátní předpisy definici tohoto pojmu obsahovaly²⁷.

Nepřímý účinek směrnice tak (narozdíl od přímého účinku) působí i tehdy, byla-li směrnice transponována řádně a úplně. V zásadě tak není dána možnost aplikace jiného než eurokonformního výkladu, a to i tehdy, pokud takováto interpretace vede ke zhoršení postavení jednotlivce²⁸. Pokud směrnice řádně a úplně transponována nebyla, funguje institut eurokonformního výkladu jako určitý korekční nástroj k překlenutí neúplné transpozice (Pospíšilová, 2007).

²⁵ Sabine von Colson a Elisabeth Kamann proti Land Nordrhein-Westfalen, , Rozsudek SDEU ze dne 10. dubna 1984, 14/83

²⁶ Například český zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který znal „prodej podniku“, avšak samotný pojem „podnik“ nevymezoval.

²⁷ Zůstaneme-li u interpretace pojmu „podnik“ v podmínkách České republiky, jednalo by se o zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

²⁸ Rambousek tuto zásadu označuje za „šalamounskou“, když uvádí, že nepřímým účinkem sice nemůže dojít k uložení povinnosti jednotlivci, avšak jeho postavení se může zhoršit (Rambousek, 2006).

a) *Směrnice v procesu harmonizace daně z přidané hodnoty*

V rámci procesu harmonizace v oblasti DPH bývají identifikovány dvě hlavní fáze uskutečňované v bezprostřední souvislosti s primárním cílem harmonizace v podobě zavedení společného trhu (Nerudová, 2008; Široký, 2010). V první fázi šlo především o instalaci daně z přidané hodnoty jako jednotného systému zdanění a harmonizaci daňového základu. Z pohledu daňové teorie se jednalo o tzv. strukturální harmonizaci, při níž dochází ke sjednocení metodiky konstrukce daňového základu (Szarowská, 2009b). Fáze druhá směřovala k aproximaci daňových sazeb, resp. ke stanovení některých jednotných pravidel při jejich konstrukci²⁹. V rámci druhé fáze harmonizace DPH tak došlo k „harmonizaci legislativy včetně přiblížení sazeb daní“ (Široký, 2010, str. 121).

V roce 1967 byla vydána **První směrnice**³⁰ (pro zjednodušení orientace jsou jednotlivé směrnice oficiálně identifikovány také prostřednictvím řadových číslovek). Tato směrnice především zakotvila definici DPH jako všeobecné daně ze spotřeby, která se uplatňuje přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen. Jde-li o technickou stránku věci, směrnice si vytýčila ambiciózní cíl v podobě zavedení unifikovaného systému takto vymezené obrátové daně do 1. ledna 1970; toto datum bylo později posunuto o dva roky.

První směrnice byla bezprostředně následována **Druhou směrnicí**³¹, která legislativně vymezila předmět DPH jako

- 1) dodání zboží a poskytování služeb za úplatu na území členské země uskutečněné osobou podléhající dani (plátce daně), a
- 2) dovoz zboží.

Kromě definice samotného předmětu DPH, obsahovala Druhá směrnice také precizaci základních pojmů systému této daně, jako jsou místo zdanitelného plnění, dodání zboží, poskytování služeb, nebo plátce daně a zabývala se též vymezením zjednodušeného systému daně pro malé podniky. V neposlední řadě si členské státy i nadále mohly ponechat zdanění zemědělského sektoru ve zvláštním režimu.

Některé členské země byly schopny zavést systém DPH prakticky okamžitě³² a Dánsko jej zavedlo dokonce ještě před svým vstupem do EHS, v roce 1967. V jiných státech však

²⁹ Záměrně hovoříme o „aproximaci“ a „některých pravidlech“, neboť k plné harmonizaci daňové sazby u DPH doposud nedošlo.

³⁰ První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu.

³¹ Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – struktura a procesy použití společného systému daně z přidané hodnoty

implementace prvních dvou směrnic narazila na řadu překážek vnitropolitického charakteru. Belgie se obávala, že implementace systému DPH způsobí výrazný propad v příjmech do státního rozpočtu, v Itálii bylo zavedení DPH součástí širší daňové reformy, což v konečném důsledku zpozdilo celý proces implementace (Terra, Wattel, 2005). Následující **tři směrnice**³³ proto reagovaly na shora popsané problémy prodloužením termínu zavedení DPH u Belgie (do 31.12.1972) a Itálie (do konce roku 1973).

Pro tuto počáteční fázi harmonizace bylo charakteristické, že problematika sazby daně (standardní sazba a zvýšená či snížená sazba uplatňovaná na vymezený okruh zboží či služeb) byla prozatím ponechána ve výlučné kompetenci členských států. Navzdory tomu však již Druhá směrnice výrazně omezila aplikaci nulové sazby daně a zakotvila princip, že stejnou sazbou by mělo být zdaněno totožné zboží bez ohledu na to, zda bylo vyrobeno v dané zemi či dovezeno (Nerudová, 2008; Szarowská, 2009b).

Ačkoliv prvních pět směrnic vytvářelo předpoklady pro zavedení všeobecné obrátové daně, jednotlivým členským státům zůstala i nadále zachována tak velká míra diskrece, že v rámci Společenství „namísto jednotného komunitárního systému fakticky existovalo devět odlišných a samostatných systémů“ (Terra, Wattel, 2005, str. 205). V roce 1977 proto byla vydána **Šestá směrnice**³⁴, která dále prohlubovala harmonizaci jednotlivých národních systémů DPH a zaměřovala se, zejména na sjednocení základu daně a obsahovala též úpravu základní, snížené (popř. zvýšené) sazby daně a vymezení pravidel pro jejich aplikaci. Tato směrnice mimo jiné mimo jiné zavedla také nástroj financování rozpočtu Společenství v podobě tzv. vlastních zdrojů zahrnující odvody určitého procenta národních výnosů z DPH (Široký, 2010).

Ačkoliv to ze shora uvedeného výkladu nemusí být na první pohled zcela zřejmé, z hlediska významu se jednalo o přelomovou směrnici³⁵, která zásadním způsobem přispěla k odstranění odlišných ustanovení národních systémů v oblasti DPH a omezila manévrovací prostor členských států při konstrukci odchylné národní úpravy této daně. Šestá směrnice byla za dobu své účinnosti nesčetněkrát novelizována, což z důvodu přehlednosti nakonec vedlo Komisi k tomu, že v roce 2006 iniciovala její „recast“³⁶.

³² Německo v roce 1968, Nizozemí o rok později, Lucembursko v roce 1970.

³³ 69/463/EHS, 71/401/EHS a 72/250/EHS;

³⁴ Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně

³⁵ Bývá označována též jako směrnice základní (Szarowská, 2009b).

³⁶ angl., (re-)cast ve smyslu přebudování, reorganizace, modifikace. Více viz <http://www.merriam-webster.com/dictionary/recast>

Během téměř třicetileté éry účinnosti Šesté směrnice byla komunitární úprava DPH doplněna celou řadou dalších směrnic. Jejich podrobnější rozbor však přesahuje zaměření a rozsah této práce. Z těch významnějších lze tedy zmínit **Osmou a Třináctou směrnici**³⁷, prostřednictvím kterých byla upraveno vrácení DPH plátcům daně neusazeným na území Evropských společenství, **Desátou směrnicí**³⁸, jež se věnovala místu zdanitelného plnění u pronájmu movitých věcí, či **směrnicí Rady 91/680/EHS**, která měnila ustanovení Šesté směrnice s ohledem na zrušení fiskálních hranic uvnitř Společenství. V rámci druhé fáze harmonizace DPH se pak z pohledu aproximace sazby jeví jako významná **směrnice Rady 92/77/EHS**, která autoritativně zakotvila minimální sazby DPH napříč členskými státy Společenství (15 % pro základní sazbu a 5 % pro sníženou sazbu) a rozsah základní sazby zároveň vymezila pásmem 15 % – 25 %.

Kontinuální proces novelizací Šesté směrnice byl završen v roce 2006 vydáním **Směrnice Rady 2006/112/ES**. Ta ve svých 413 člancích obsahově převzala dosavadní úpravu (zejména Šestou směrnicí) a s účinností od 1. ledna 2007 představují nový základní pramen harmonizace této daně. Mezi nejvýznamnější rysy tohoto tzv. recastu Šesté směrnice (viz výše) patří zpřesnění pravidel pro určení místa plnění u dodání zboží a zakotvení změny při tzv. zásilkovém prodeji či zásadní změny v konstrukci obecného pravidla pro stanovení místa plnění u služeb. Důležitými jsou také přílohy této směrnice, které se zabývají položkami, u nichž je členským státům ponechána diskrece při zařazení do snížené sazby daně.

Ačkoliv byl „recast Šesté směrnice“ dále novelizován, nejednalo se o zásadní změny a při jistém zjednodušení tak lze úpravu obsaženou v této směrnici ztotožnit se současným stavem úpravy harmonizace DPH. V tomto duchu bude o jednotlivých rysech této úpravy (včetně významných pozdějších novelizací) pojednáno v následující subkapitole, která se zaměřuje na podrobnou charakteristiku úpravy této daně v evropském právu.

b) Směrnice v procesu harmonizace akcízů

Prvotní snahy o harmonizaci akcízů jako selektivních nepřímých daní lze vysledovat do počátku sedmdesátých let minulého století. V první fázi harmonizace akcízů si Komise vytýčila za cíl sjednotit okruh komodit, které budou podléhat zdanění. Návrh rámcové směrnice z roku 1972 proto reagoval na situaci, kdy v rámci Společenství fungovaly v zásadě autonomní národní systémy akcízů a podstatné rozdíly mezi nimi existovaly především co do okruhu výrobků podléhajících zdanění (Široký, 2010). Výsledkem byla **Směrnice Rady**

³⁷ 79/1072/EHS a 86/560/EHS

³⁸ 84/386/EHS

72/43/EHS, která členským státům stanovila povinnost instalovat takový vnitrostátní systém selektivních spotřebních daní, který by byl členěn podle předmětu zdanění na minerální oleje, tabák (a tabákové výrobky), lihoviny, pivo a víno.

V následujících letech nebylo dosaženo v oblasti harmonizace selektivních spotřebních daní žádného velkého pokroku. Novým impulsem bylo až vytvoření jednotného vnitřního trhu³⁹ na počátku devadesátých let minulého století. Podle povahy směrnic, kterými byl tento proces řízen v uplynulých dvaceti letech, můžeme harmonizaci akcíků charakterizovat:

- 1) v intencích horizontální směrnice,
- 2) v intencích strukturálních směrnic,
- 3) prostřednictvím směrnic o sazbách.

V duchu úvodního teoretického pojednání, tak lze rovněž i u akcíků identifikovat harmonizaci strukturální (v rámci níž je harmonizován okruh předmětu a základu daně) a harmonizaci sazeb daně.

Horizontální směrnicí je nazývána **Směrnice Rady 92/12/EHS**⁴⁰, která k 1.1.1993, v souvislosti se zavedením vnitřního trhu, představila obecnou úpravu pro výrobu, držení a přepravu produktů podléhajících selektivním nepřímým daním a zakotvila režim pro jejich výběr. V návaznosti na předchozí úpravu akcíků se tato směrnice na úrovni společenství vztahovala na minerální oleje, alkohol a alkoholické nápoje a tabákové výrobky. Shrnujícím pravidlem pro zdanění takto definovaného okruhu komodit dle této směrnice bylo, že „[...] mohou ze zvláštních důvodů podléhat dalším nepřímým daním za předpokladu, že tyto daně splňují pravidla zdaňování platná pro spotřební daně a pro daň z přidané hodnoty, pokud jde o stanovení základu daně, výpočtu daně, vzniku daňové povinnosti a kontroly daně.“⁴¹ Směrnice dále definovala řadu základních pojmů systému zdanění akcíků jako „režim s podmíněným osvobozením od daně“, „sklad s daňovým dozorem“ nebo „oprávněný skladovatel“. Struktura a sazby jednotlivých spotřebních daní z výrobků, které jim podléhají, byly ponechány k úpravě prostřednictvím zvláštních směrnic⁴². S účinností od 1.4.2010 byla horizontální směrnice nahrazena **Směrnicí Rady 2008/118/ES**⁴³, o které bude podrobněji pojednáno v části charakterizující současnou komunitární úpravu akcíků.

³⁹ Po změnách zavedených Lisabonskou smlouvou se nyní používá již jen termín „vnitřní trh“. V této souvislosti bude v rámci této práce nadále používána aktuální terminologie.

⁴⁰ Směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25.2.1992, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani

⁴¹ Směrnice Rady 92/12/EHS, Článek 3

⁴² Směrnice Rady 92/12/EHS, Článek 1.2

⁴³ Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS

Strukturální směrnice v návaznosti na horizontální směrnici definují základy jednotlivých akcí dle jednotlivých skupin výrobků podléhajících zdanění. V oblasti zdanění spotřeby minerálních olejů je rozhodující úprava obsažená ve **Směrnici Rady 92/81/EHS**⁴⁴. Ta především s odkazem na celní sazebník klasifikovala jednotlivé druhy minerálních olejů, na které se akcí vztahuje. Jednalo se o veškeré minerální oleje (benzín, nafta, petrolej, kapalný zemní plyn, topné oleje), přičemž rozhodujícím bylo to, že slouží jako palivo či pohonná hmota⁴⁵. Tato oblast zdanění byla v rozhodující míře modifikována **Směrníci Rady 2003/96/ES**⁴⁶, která „restrukturalizuje zdaňování energetických produktů a elektrické energie“ (Šíroky, 2010). Strukturální úprava selektivní spotřební daně v oblasti zdanění alkoholu a alkoholických nápojů je úprava obsažena ve **Směrnici Rady 92/83/EHS**⁴⁷. Ta zavádí především rozčlenění „lihovinových akcí“ (Šíroky, 2010, str. 160) na pivo, víno, ostatní fermentované nápoje (jiné než pivo a víno), meziprodukty a alkohol. Oblast zdanění tabáku a tabákových výrobků je upravena **Směrníci Rady 95/59/ES**⁴⁸, která především sjednotila starší úpravu zdanění cigaret a jiných tabákových výrobků datující se již do sedmdesátých let minulého století.

Komplexní úprava zdanění akcí pak byla dovršena prostřednictvím směrnice o aproximaci sazeb⁴⁹. Ty zakotvily především minimální sazbu jednotlivých selektivních spotřebních daní.

c) Další sekundární prameny

Kromě směrnice Rady, které nesporně hrají rozhodující roli, se v procesu harmonizace nepřímých daní uplatňují také další prameny komunitárního práva, ať již mají podobu legislativních aktů či specifických legislativních dokumentů.

Do první skupiny patří **nařízení Rady**, která se uplatňují tam, kde je nutné vytvořit jednotnou úpravu určité otázky, jenž bude přímo aplikovatelná pro všechny členské státy (Týč, 2010). Ačkoliv daňové právo nepatří mezi oblasti typické pro působení této metody regulace, lze v jeho rámci vysledovat určité niky, v nichž nařízení nalezly uplatnění. Jedná se

⁴⁴ Směrnice Rady 92/81/EHS ze dne 19. října 1992, o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů

⁴⁵ Směrnice Rady 92/81/EHS, Článek 2

⁴⁶ Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27.10.2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny

⁴⁷ Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992, o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů

⁴⁸ Směrnice Rady 95/59/ES ze dne 27. listopadu 1995, o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků

⁴⁹ 92/82/EHS, 2003/96/ES, 92/79/EHS, 92/80/EHS, 2002/10/EHS a 92/84/EHS

zejména o úpravu informační povinnosti k DPH a selektivním spotřebním daním, která akcentuje důležitost spolupráce a výměny informací v této oblasti.

V rámci úpravy DPH lze zmínit například **Nařízení Rady č. 218/92**⁵⁰, které autoritativně zakotvilo používání daňového identifikačního čísla a institucionalizovalo datový systém VIES („VAT Information Exchange System), jakož i kontrolní systém Intrastat.

Jedná-li se o selektivní spotřební daně, je obdobou výše uvedeného legislativního aktu **Nařízení Rady č. 2073/2004**⁵¹. V rámci komunitární spolupráce při správě akcízů byla na základě tohoto nařízení členských státům uložena povinnost určit ústřední kontaktní orgán, který bude administrativně zodpovědný za výměnu informací a fungování systému včasného varování.

Z různorodé skupiny právně nezávazných dokumentů stojí za zmínku **zelené a bílé knihy**. Jedná se o dokumenty zpracováváné Komisí; zelené knihy mají za úkol na unijní úrovni za stimulovat debatu o důležitých otázkách, přičemž mnohá jimi narýsovaná témata jsou dále rozvedena v bílých knihách, které již obsahují konkrétní návrhy pro komunitární legislativu.

V rámci procesu harmonizace nepřímých daní sehrála důležitou roli **Bílá kniha o dokončení vnitřního trhu**⁵², která obsahovala 280 návrhů nových aktů sekundárního práva (Široký, 2010). Aproximace na poli DPH a akcízů se týkala především ustanovení části III. zakotvující odstranění fiskálních omezení („The Removal of Fiscal Barriers“), čímž byl jen potvrzen význam harmonizace těchto daní při vytvoření jednotného trhu.

V rámci zelených knih stojí za zmínku **Zelená kniha o budoucnosti DPH**⁵³, s podtitulem „Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH“, přičemž některá témata diskutovaná v tomto dokumentu, budou rozebrána v závěrečné části této práce, kde poslouží pro výklad ohledně fungování vnitřního trhu.

2.2.3 Judikatura Soudního dvora Evropské unie

V obecném slova smyslu se pojem „judikatura“ užívá pro označení rozhodovací činnosti soudů, respektive pro označení souboru individuálních právních aktů; rozhodnutí, jako výsledků této činnosti (Týč, 2010). Jakkoli v systému kontinentálního práva (narozdíl od anglo-amerického právního systému) nemají rozhodnutí soudů normativní povahu a jsou

⁵⁰ Nařízení Rady (EHS) č. 218/92 ze dne 27. ledna 1992 o správní spolupráci v oblasti nepřímého zdanění (DPH)

⁵¹ Nařízení Rady (ES) č. 2073/2004 ze dne 16. listopadu 2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní

⁵² White paper from the Commission to the European Council COM(85) 310 final, ze dne 14. června 1985

⁵³ Zelená kniha o budoucnosti DPH KOM(2010) 695 v konečném znění, ze dne 1.12.2010

závazná toliko pro účastníky řízení a nikoliv pro třetí osoby, tato zásada se neuplatňuje tak striktně, jak by se mohlo na první pohled jevit. Judikatorní výklad psaného práva prováděný soudy (zejména těmi vyššími), budeme-li předpokládat jeho kontinuitu a jednotnost, působí jako interpretační pravidlo respektované a následované jak soudy tak širší právní veřejností.

Ačkoliv je tedy **Soudní dvůr Evropské unie**⁵⁴ vystavěn na principech kontinentálního modelu soudnictví, nelze popřít, že jeho činnost má v řadě otázek charakter „dotváření práva“ (Týč, 2010, str. 98). Pravomoc a působnost SDEU je definována zněním příslušných ustanovení základní unijních dokumentů⁵⁵, na kterých lze dobře popsat specifické postavení SDEU jako soudního orgánu sui generis. Zdrojem „právotvorných“ rozhodnutí je zejména řízení Soudního dvora o tzv. předběžné otázce v intencích článku 267 ZFEU, dle kterého má SDEU pravomoc rozhodovat ve věci „výkladu Smluv; platnosti a výkladu aktů přijatých orgány, institucemi nebo jinými subjekty Unie“.

Jinými slovy, SDEU rozhoduje jak ve věci výkladu primárního tak sekundárního unijního práva, přičemž jde-li o akty orgánů EU, Soudní dvůr je nádavkem oprávněn posuzovat jejich platnost. Přestože rozhodovací činnost SDEU nemá a priori precedenční charakter, výklad unijního práva prováděný touto soudní instancí je nutné považovat za směrodatný a závazný z toho důvodu, že soudy členských států jsou povinny aplikovat unijní právo správně, tedy v mantinelech vymezených rozhodovací činností Soudního dvora.

Dle Širokého se v oblasti interpretace daňového práva aktivita SDEU soustřeďuje na (Široký, 2010):

- 1) výklad obecných zásad zakotvených v primárním právu (problematika naplňování tzv. čtyř ekonomických svobod⁵⁶),
- 2) výklad specifických „daňových zásad“ definovaných sekundárním právem.

Kopřiva jde v tomto směru ještě dále, když v rámci pojednání o významu judikátů Soudního dvora identifikuje harmonizaci pozitivní, ve smyslu sbližování národních daňových systémů členských zemí prostřednictvím implementace směrnic, nařízení apod., a o výsledku činnosti SDEU hovoří jako o tzv. harmonizaci negativní spočívající v tom, že v jednotlivých členských státech jsou přijímána individuální opatření v intencích „daňové judikatury“ Soudního dvora (Kopřiva, 2009).

⁵⁴ Pojem, který zavedla Lisabonská smlouva, v minulosti se vrcholný soudní orgán Společenství nazýval Evropský soudní dvůr.

⁵⁵ Článek 19 SEU; Články 251 a násl. SFEU

⁵⁶ Jedná se o volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu, přičemž judikatura SDEU týkající těchto svobod se uplatňuje spíše při regulaci přímých daní.

Spolu s Širokým a Nerudovou tedy lze uzavřít, že Soudní dvůr sice nemá unijní právo vytvářet, nýbrž toliko vykládat a bdít nad jeho dodržováním; ***v praktickém životě však svými rozhodnutími zaceluje mezery v právu a fakticky tak právo tvoří*** (Široký, Nerudová, 2008).

Naprostá většina daňových případů je před Soudním dvorem projednávána v rámci řešení tzv. předběžné otázky. Jedná se o řízení, které je iniciováno ze strany vnitrostátních soudů členských zemí v situaci, narazí-li při své rozhodovací činnosti na nesoulad vnitrostátního předpisu s komunitárním právem, popřípadě, vyskytne-li nejasnost stran výkladu komunitárního práva, jež jsou povinny aplikovat (v oblasti nepřímých daní se bude jednat především o výklad jednotlivých směrnic).

Rozbor bohaté a rozmanité judikatury SDEU týkající se nepřímých daní by vydal na samostatnou vědeckou práci. Pro účely této proto práce zcela postačí, bude-li na jednotlivá rozhodnutí SDEU, jež lze v dané souvislosti považovat za relevantní, poukázáno v rámci výkladu dotčené problematiky tak, jako tomu bylo výše v rámci pojednání o přímém a nepřímém účinku směrnic.

2.3 Charakteristika platné právní úpravy nepřímých daní v unijním právu

2.3.1 Daň z přidané hodnoty

Ze shora podaného výkladu vyplývá, že pilířem unijní úpravy DPH je v současnosti **směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty**. Pro zjednodušení výkladu bude tato norma v dalším textu označována zkráceně jako „Směrnice o DPH“.

Základní principy tzv. společného systému daně z přidané hodnoty jsou obsaženy v článku I. odst. 2 Směrnice o DPH a při jistém zjednodušení by bylo možné říci, že pro oblast DPH jsou vyjádřením tzv. **zásady neutrality daně**. Společný systém DPH je podle citovaného ustanovení založen na to, že:

- 1) na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k jejich ceně, a to bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna,
- 2) každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu,
- 3) společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.

Níže je ilustrován jednoduchý případ dodavatelského řetězce, na němž lze dobře popsat shora popsanou charakteristiku DPH

Odvod DPH v jednoduchém dodavatelském řetězci (při 20% sazbě daně)	DPH (výstup)	DPH (vstup)	DPH (čistá daňová povinnost)
a) transakce*			
Prodej fa A ⇒ fa B v hodnotě 100 €	20 €	20 €	0 €
Prodej fa B ⇒ fa C v hodnotě 300 €	60 €	60 €	0 €
Prodej fa B ⇒ spotřebitel v hodnotě 500 €	100 €	0 €	100 €
b) daňová povinnost			
Firma A	20 €	0 €	20 €
Firma B	60 €	20 €	40 €
Firma C	100 €	60 €	40 €

* cena bez DPH

Tab. 2.1. Mechanismus odvodu DPH v jednoduchém dodavatelském řetězci, zdroj a grafika: autor.

Z tabulky vyplývá, že:

- 1) firma A uskuteční prodej zboží firmě B v hodnotě 100 €;
Vzhledem k 20% sazbě daně zaplatí firma B celkem 120 € a firmě A vznikne povinnost odvést daň ve výši 20 € (tzv. daň na výstupu), kterou jí ale v plné výši kompenzovala firma B v rámci kupní ceny.
- 2) firma B zboží zpracuje ve výrobě a výsledný produkt prodá firmě C za 300 €;
Firma C zaplatí za nakoupený výrobek 360 € a firmě B vzniká povinnost odvést daň ve výši 60 €. Firmě B však zároveň vzniká nárok na odpočet⁵⁷ daně uhrazené za vstupy do výroby (tzv. daň na vstupu). Výsledná čistá daňová povinnost je tedy 40 €.
- 3) firma C nakoupený výrobek dále zpracuje do výroby a výsledný produkt prodá konečnému spotřebiteli za 500 €;

⁵⁷ K odpočtu daně viz níže.

Spotřebitel uhradí firmě C částku 600 €, což je výsledná cena zboží uvolněného do spotřeby. Firmě C vzniká daňová povinnost na DPH ve výši 100€ (daň na výstupu) a nárok na odpočet daně na vstupu ve výši 60€. Výsledná čistá daňová povinnost na tomto stupni řetězce tedy činí 40 €.

Z popsanych zdanitelných plnění tedy do veřejného rozpočtu plynul výnos 180 €. Zároveň však bylo z titulu řádně uplatněných nároků na odpočet jednotlivým plátcům daně vyplaceno postupně 80 €. Vzhledem k tomu, že výsledná cena při uvedení výrobku do spotřeby činila 500 €, při 20% sazbě DPH jí odpovídala daň ve výši 100 €. Ta do veřejného rozpočtu plynula postupně, jako rozdíl mezi daňovou povinností a odpočtem daně na jednotlivých stupních.

a) Osoby povinné k dani

Dle článku 9 odstavce 1 Směrnice o DPH je za **osobu povinnou k dani** považována jakákoli osoba⁵⁸, která na kterémkoli místě vykonává samostatným způsobem ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

Z okruhu osob, které naopak nejsou osobami povinnými k dani, lze uvést zejména zaměstnance a další osoby, kterou jsou ve vztahu k zaměstnavateli v pracovněprávním či jiném obdobném vztahu. Dále se jedná o veřejnoprávní subjekty, pokud při provádění činností a poskytování plnění vystupují jako orgány veřejné moci, a to bez ohledu na skutečnost, že v rámci uvedených činností vybírají poplatky a jiné platby. Pokud se však tento subjekt vykonává některou z činností uvedených v příloze I. Směrnice o DPH (telekomunikace, letiště, přístavy), budou tyto subjekty osobami povinnými k dani vždy⁵⁹. Bez ohledu na ostatní kritéria se za osobu povinnou k dani vždy považuje ten, kdo pořídil nový dopravní prostředek formou intrakomunitárního plnění (tj. z jednoho členského státu do druhého).

Směrnice dále definuje klíčový pojem **ekonomická činnost**. Tou rozumí veškerou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. V intencích směrnice se dále za ekonomickou činnost považuje využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj (pronájem, leasing).

Při interpretaci tohoto pojmu hraje nezastupitelnou roli Soudní dvůr, který se touto problematikou opakovaně zabýval. K tomu, aby bylo určitou činnost možné považovat za ekonomickou v intencích Směrnice o DPH tak především musí příjemci zboží nebo služby

⁵⁸ Tj. právnická i fyzická. Terra s Wattlelem pod tímto pojmem rozumí i některé subjekty, které postrádají samostatnou právní subjektivitu typu joint-venture či sdružení osob (Terra, Wattel, 2005; str. 335).

⁵⁹ Bohatá judikatura SDEU se pak vztahuje k řešení otázky, zda a které jednání veřejnoprávního subjektu jej „kvalifikuje“ jako osobu povinnou k dani.

vzniknout určitý prospěch (například rozhodnutí SDEU ve věci C-215/94 Mohr⁶⁰) a zároveň, jak již bylo konstatováno výše, musí zde být dána přímá vazba mezi poskytnutým plněním a přijatou úplatou. V jiné kauze⁶¹ soud dovodil, že ekonomická činnost nemusí být vždy tvořena jedinou činností, ale může se skládat z řady na sebe navazujících činností.

Rozsáhlá a hojně citovaná judikatura se pak vztahuje k institutu **tzv. zneužití práva**⁶², v níž SDEU mimo jiné konstatoval, že ekonomická činnost má objektivní povahu a musí být posuzována bez ohledu na její účel či výsledky. V tomto smyslu je ekonomickou činností také poskytování plnění, jejichž jediným cílem je získání daňového zvýhodnění.

Ke kurióznějším rozhodnutím SDEU patří pak ty rozsudky, ve kterých se předmětem soudního přezkumu stala činnost, která se již ocitla za hranicí zneužití práva a jednalo se tak o ryze protiprávní jednání. Soudní dvůr v těchto věcech například dovodil, že udávání padělané měny⁶³ či dovoz narkotik na území členského státu⁶⁴ nelze považovat za ekonomickou činnost dle Směrnice o DPH.

Lze proto uzavřít, že interpretace v tom smyslu, zda činnost vykonávaná určitou osobou má povahu činnosti ekonomické, hraje zcela zásadní roli při vyhodnocení postavení této osoby jako osoby povinné k dani.

b) Předmět daně

Z pohledu daňové teorie by předmět daně bylo lze definovat jako určitou skutečnost, která je spojena se vznikem daňové povinnosti. Předmět DPH je vymezen v článku 2 Směrnice o DPH a je jím **zdanitelné plnění** v podobě:

- 1) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková,
- 2) pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu,
- 3) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková,
- 4) dovozu zboží⁶⁵.

⁶⁰ Jürgen Mohr proti Finanzamt Bad Segeberg, Rozsudek SDEU ze dne 29. února 1996, C-215/94

⁶¹ D.A. Rompelman a E.A. Rompelman-Van Deelen proti Minister van Financiën, Rozsudek SDEU ze dne 14. února 1985, 268/83

⁶² např. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd a County Wide Property Investments Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, Rozsudek SDEU ze dne 21. února 2006, C-255/02

⁶³ Max Witzemann proti Hauptzollamt München-Mitte, Rozsudek SDEU ze dne 6. prosince 1990, C-343/89

⁶⁴ Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat proti Inspecteur der Omzetbelasting, Rozsudek SDEU ze dne 5. července 1988, 289/86

⁶⁵ Nadále bude pro označení předmětu DPH v obecné rovině používáno označení „zdanitelné plnění“.

Výkladem různých daňových aspektů předmětu DPH v podobě zdanitelného plnění se v minulosti zabýval Soudní dvůr. Také v této oblasti má jeho činnost charakter dotváření práva a stanovení výkladových pravidel.

Z rozhodnutí ve věci 154/80 Association coopérative⁶⁶, 102/86 Apple and Pear Development Council⁶⁷ či z novější kauzy ve věci C 442/01 KapHag⁶⁸, tak lze abstrahovat pravidlo, že k tomu, aby došlo ke vzniku daňové povinnosti na DPH, musí zde vždy existovat přímý vztah mezi poskytnutým plněním a úplatou.

Jiné výkladové pravidlo dovodil SDEU v rozhodnutí ve věci belgického pouličního hudebníka R.J. Tolsmy⁶⁹. V této kauze Soudní dvůr konstatoval, že umělci nevznikla povinnost platit daň, jelikož nelze dovodit vznik právního vztahu mezi ním a kolemjdoucími, kteří mu dobrovolně poskytovali finanční odměnu dle svého uvážení. Obecně se tak má za to, že podmínkou vzniku daňové povinnosti je existence právního vztahu, v němž dochází k dodání zboží či služby.

Mnohá rozhodnutí vydaná SDEU se týkala pravidel pro rozlišování mezi plněním v podobě dodání zboží a poskytnutí služby. Za příklad precizní argumentace Soudního dvora tak může v tomto směru posloužit rozsudek ve věci C-88/09 Graphic Procédé⁷⁰, v němž Soudní dvůr poskytl odpověď na otázku, zda je reprografie dodáním zboží nebo poskytnutím služby a jaká kritéria se pro posouzení povahy plnění budou uplatňovat. Soudní dvůr zde argumentoval v tom smyslu, že pokud činnost plátce daně spočívá jen v rozmnožení dokumentů, jedná se o dodání zboží. Naopak, jsou-li s touto činností spojeny doplňkové služby (úpravy dokumentů), které navíc v podílu na celkových nákladech budou v rámci plnění poskytnutého plátcem daně převládat, jedná se již o poskytnutí služby. V tomto rozhodnutí Soudního dvora, byť se týká konkrétní činnosti, tak lze bezesporu vysledovat obecné výkladové pravidlo pro rozlišení mezi dodáním zboží a poskytnutím služby.

⁶⁶ Staatssecretaris van Financiën proti Association coopérative "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA", Rozsudek SDEU ze dne 5. února 1981, 154/80

⁶⁷ Apple and Pear Development Council proti Commissioners of Customs and Excise, Rozsudek SDEU ze dne 8. března 1988, 102/86

⁶⁸ KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR proti Finanzamt Charlottenburg, Rozsudek SDEU ze dne 26. června 2003, C-442/01

⁶⁹ R. J. Tolsma proti Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, Rozsudek SDEU ze dne 3. března 1994, C-16/93

⁷⁰ Graphic Procédé proti Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, Rozsudek SDEU ze dne 11. února 2010, C-88/09

c) *Místo zdanitelného plnění*

V obecné rovině se místem zdanitelného plnění rozumí místo vzniku daňové povinnosti, tedy místo, které je považováno za **místo uskutečnění** tohoto plnění. Jako takové je pak určující pro aplikaci příslušné vnitrostátní daňové sazby. Jednoznačná pravidla pro aplikaci tohoto institutu jsou důležitá zejména tehdy, je-li možné na určité zdanitelné uplatnit jurisdikci dvou či více členských zemí EU. Směrnice konstruuje koncept určení místa v závislosti na druhu zdanitelného plnění a dále rozlišuje mezi tím, zda je dodávka realizována mezi osobami povinnými k dani či nikoliv⁷¹.

Při **dodávce zboží** mezi jednotlivými členskými státy (tzv. intrakomunitární plnění) je za místo uskutečnění plnění považováno:

- 1) místo, kde se zboží nachází v době dodání (čl. 31 Směrnice o DPH)
- 2) místo odeslání či zahájení přepravy, je-li součástí plnění také přeprava (čl. 32 Směrnice o DPH).

Speciální pravidlo, dle něž se přepravované zboží zdaňuje v zemi určení, se týká prodejců na dálku („Distance Selling“), pokud v režimu B2C hodnota dodaného zboží přesahuje stanovené prahové hodnoty (35.000 € nebo 100.000 € pro různé druhy zboží), dodání nového dopravního prostředku a zboží podléhajícího spotřební dani (čl. 33 a 34 Směrnice o DPH).

Ohledně **poskytování služeb** směrnice původně zakotvovala obecné pravidlo v tom smyslu, že místem zdanitelného plnění je sídlo ekonomické činnosti či stálá provozovna poskytovatele služby (čl. 43 Směrnice o DPH). Zároveň byly ve směrnici vymezeny situace, kdy tomu tak není. Speciální úprava se tak týkala například služeb spojených s nemovitostmi a půdou, které jsou zdaňovány podle místa, kde se nachází předmět služeb (tj. široká kategorie zahrnující služby od oprav, přes ubytování v hotelích, až po služby realitních agentů, architektů a správců nemovitostí), anebo osobní dopravy, která je zdaňována podle místa, kde k ní došlo (tzn. proporcionálně podle ujeté vzdálenosti v dané zemi).

Lze tedy uvést, že navzdory určitým výjimkám se pro zdanění dodání zboží uplatňoval princip zdanění podle tzv. **místa určení**, u služeb se pak obecně uplatňoval princip zdanění podle tzv. **místa původu**.

⁷¹ V anglických pramenech jsou běžně používány zkratky B2B (business to business) a B2C (business to consumer), které byly do komunitární práva sice oficiálně zavedeny až v souvislosti se změnou Směrnice o DPH; jejich použití je však obecné, a proto budou v rámci zjednodušení pro popis těchto transakcí nadále používány i v této práci.

S účinností od 1. ledna 2010 došlo k významné modifikaci obecného pravidla u poskytování služeb. Směrnicí Rady 2008/8/ES⁷² bylo nově zakotveno, že pokud se jedná o transakce uskutečňované v režimu B2B, plnění by mělo být obecně posuzováno podle místa, kde dochází k jeho skutečné spotřebě (tzv. princip **místa spotřeby**) s tím, že i nadále zůstaly zachován speciální režim zdanění týkající se služeb shora uvedených služeb spojených s nemovitostmi, osobní dopravy či například krátkodobých pronájmů motorových vozidel anebo cateringových služeb. Pokud je příjemcem služby osoba nepovinná k dani (B2C) i nadále se uplatňuje obecný režim sídla ekonomické činnosti či stále provozovny s výjimkami u obdobných (avšak širěji formulovaných) plnění jako u B2B.

Výkladem pravidel pro určení místa zdanitelného plnění se pochopitelně zabýval též Soudní dvůr. Jeho rozhodnutí z této oblasti se většinou týkala specifických druhů zdanitelných plnění či nestandardních podmínek, za kterých bylo plnění poskytováno. Za zmínku stojí třeba rozhodnutí ve věci 168/84 Berkholz, ve které německý daňový subjekt provozoval automaty na trajektu plavícím se mezi SRN a Dánskem⁷³ a SDEU vyložil podmínky, za kterých lze tyto automaty považovat za stálou provozovnu.

d) Základ daně

Již z jazykového rozboru samotného pojmu „daň z přidané hodnoty“ je zřejmé, že pro výpočet základu daně je rozhodující kvantita tzv. **přidané hodnoty**. Tu lze při jistém zjednodušení chápat, jako **hodnotu plnění na výstupu, která byla v určitém stádiu výrobního či distribučního procesu přidána k existujícímu plnění v podobě vstupů**. Široký v této souvislosti poznamenává, že se zde vychází „především z dosaženého samotného zisku plátcem daně“ (Široký, 2010, str. 126). Toto pojetí přidané hodnoty vyplývá z rozhodnutí Soudního dvora ve věci C-38/93 Glawe⁷⁴, v němž SDEU v případě provozovatele výherních automatů judikoval, že jako přidanou hodnotu lze do základu daně zahrnout pouze hodnotu těch mincí, které byly provozovatelem z automatů vybrány (a představovaly jeho zisk), a nikoliv hodnotu veškerých mincí, které byly do automatů vhozeny (tj. i těch, které následně při výhře inkasovali jednotliví hráči).

⁷² Směrnice Rady 2008/8/ES, ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby

⁷³ Gunter Berkholz proti Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, Rozsudek SDEU ze dne 4. července 1985, 168/84

⁷⁴ H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeräte Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG proti Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst, Rozsudek SDEU ze dne 5. května 1994, C-38/93

Směrnice o DPH dále vymezuje položky, které jsou při dodání zboží, poskytnutí služby či pořízení zboží v rámci EU zahrnovány do základu daně pozitivním i negativním způsobem. Pro pozitivní výčet je určující znění článku 78 směrnice, dle něž jsou do základu daně zahrnovány:

- 1) daně, cla, dávky a poplatky (s výjimkou samotné DPH), a dále
- 2) vedlejší výdaje typu nákladů na balení, přepravu a pojištění, jakož i provize, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby účtuje k tíži pořizovatele nebo příjemce.

Negativní vymezení je zakotveno v článku 79 směrnice a týká se:

- 1) snížení ceny v podobě slevy za platbu předem,
- 2) slev a rabatů poskytnutých pořizovateli nebo příjemci, které obdrží v okamžiku uskutečnění plnění;
- 3) částek, které osoba povinná k dani obdržela od pořizovatele nebo od příjemce na úhradu výdajů zaplacených jejich jménem a na jejich účet a o kterých účtuje jako o průběžných položkách.

Otázky řádného stanovení základu daně a zejména posouzení toho, které položky je do něj základu daně nutné započítávat, jsou z hlediska praktického fungování daňových subjektů stěžejními tématy. Je tedy nasnadě, že uvedená problematika, je rovněž těžištěm intenzivní rozhodovací činnosti Soudního dvora. Jejím výsledkem je rozsáhlý soubor judikátů, jejichž rozbor by sice byl zajímavý a přínosný, avšak hrubě by přesahoval zaměření této práce.

Postačí tedy, pokud uvedeme, že položkami ve smyslu článku 79 Směrnice o DPH v minulosti Soudní dvůr shledal tak rozmanitá plnění jako například automaticky započítávaný couvert, který je součástí ceny⁷⁵, vstupní poplatek hrazený organizátorovi soutěže⁷⁶ či cokoliv, co bylo součástí dodávky a co lze zároveň považovat za úhradu⁷⁷. Netřeba zdůrazňovat, že s vysokou pravděpodobností bude výklad institutu základu DPH i do budoucna předmětem četné výkladové činnosti prováděné SDEU.

⁷⁵ Komise proti Francii, Rozsudek SDEU ze dne 29. března 2001, C-404/99

⁷⁶ Town & County Factors Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, Rozsudek SDEU ze dne 17. září 2002, C-498/99

⁷⁷ Naturally Yours Cosmetics Limited proti Commissioners of Customs and Excise, Rozsudek SDEU ze dne 23. listopadu 1988, 230/87; v dané věci bylo součástí dodávky plnění v podobě kosmetického krému.

e) *Sazba daně*

Známe-li mechanismus stanovení základu daně, její výše je dále kvantifikována za pomoci sazby daně. V obecné rovině bývá sazba daně zpravidla vyjádřena procentním podílem ze základu daně.

Směrnice upravuje sazbu DPH v článku 93 a násl. Jak je zřejmé z výše podaného výkladu, na úrovni komunitárního práva jsou v oblasti DPH, co do vymezení jejích sazeb, autoritativně zakotveny jen určité dílčí parametry. Směrnice tak zejména rozlišuje mezi sazbou základní a sníženou. Zakotvení konkrétní výše sazby DPH je pak v zásadě plně v kompetenci jednotlivých členských států, přičemž směrnice limituje legislativní úvahu prostřednictvím stanovení minimální výše sazeb.

Výše základní sazby daně proto musí dosahovat alespoň 15 %, s tím, že je na uvážení Rady, zda do budoucna rozhodne o jiném nastavení této minimální výše (čl. 97 Směrnice o DPH). Jde-li o snížené sazby, platí, že státy mohou uplatňovat jednu či dvě tyto sazby, a to jen u určitých druhů zboží uvedených v přílohách směrnice (čl. 98 Směrnice o DPH). Také u snížených sazeb je stanovena jejich minimální výše, a to 5 % základu daně.

Skutečnost, že sazby daně doposud nebyly plně harmonizovány způsobuje, že jednotlivým členským státům je dán poměrně velký manévrovací prostor k tomu, aby využívaly několika sazeb, aplikovaly sníženou na sazbu na odlišné druhy zboží a služeb či autonomně stanovovaly výši sazeb směrem nahoru. Kromě samotné koncepce textu směrnice jim tento prostor dále rozšiřuje řada výjimek, které byly v rámci procesu harmonizace v minulosti vyjednány. Výsledkem jsou značné rozdíly, jež v tomto směru napříč EU panují.

Jde-li o výši základní sazby, na jednom konci spektra nalezneme Maďarsko s 27% sazbou DPH, na druhém Kypr či Lucembursko, které se drží minimální, tedy 15% sazby DPH. Pokud se zaměříme na počet sazeb DPH, je situace ještě komplikovanější. Některé státy totiž kromě základní sazby (standard rate) uplatňují sazbu sníženou (reduced rate) na jedné či dvou úrovních a k tomu ještě sazbu super sníženou (super reduced). V důsledku vyjednaných výjimek některé země aplikují nulovou sazbu DPH popřípadě tzv. parking rate, neboli mezisazbu, která je určitým přechodným opatřením, jež má zmírnit dopady přechodu z nižší sazby DPH na sazbu standardní (Szarowská, 2009b).

Mezi členy EU tak nalezneme členské státy s jednou sazbou (Dánsko), dvěma sazbami (Rakousko) či třemi (Francie). Irsko, které používá dvě úrovně snížené sazby, super sníženou sazbu a u některého zboží ještě i uvedenou parking rate, proto fakticky užívá sazeb pět⁷⁸.

⁷⁸ Nehledě na zdanění vybraných druhů zboží nulovou sazbou daně.

Tabulka s přehledem sazeb DPH v jednotlivých členských zemích EU je přílohou č. 1 této práce.

Velká variabilita různých režimů aplikace sazeb DPH vede k tomu, že i na tomto poli existuje bohatá judikatura Soudního dvora. Rozhodnutí se týkají především žalob Komise proti jednotlivým členským státům, jejichž předmětem jsou Komisí namítaná selhání členských zemí při stanovování sazeb DPH. Jako příklad lze uvést rozhodnutí ve věci C-83/99 Komise proti Španělsku⁷⁹, v němž SDEU judikoval, že pod výjimku v podobě aplikace snížené sazby pro dopravu cestujících není možné podřadit zpoplatnění používání komunikací formou mýta.

f) Osvobození od daně

Osvobození od daně je v rámci Směrnice o DPH představováno výjimkami z daňové povinnosti pro určité druhy plnění. Směrnice rozlišuje osvobození ve veřejném zájmu (čl. 132) a ostatní případy osvobození (čl. 135 a násl.). Ve veřejném zájmu jsou od DPH osvobozeny kupříkladu:

- 1) služby veřejných pošt,
- 2) poskytnutí nemocniční a lékařské péče
- 3) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání,
- 4) poskytnutí školského nebo vysokoškolského vyučování soukromými učiteli, nebo činnosti veřejnoprávního rozhlasu či televize a další

Ostatní osvobozená plnění dle směrnice o DPH zahrnují například:

- 1) pojišťovací a zajišťovací činnosti včetně souvisejících služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty;
- 2) správa fondů kolektivního investování
- 3) sázky, loterie a další formy her, za určitých podmínek
- 4) činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek; a
- 5) pacht nebo nájem nemovitostí aj.

⁷⁹ Komise proti Španělsku, Rozsudek SDEU ze dne 18. ledna 2001, C-83/99

Jde-li o osvobození od daně, judikatura Soudního dvora se zaměřuje především na interpretaci charakteru jednotlivých plnění. Na základě toho je pak na určitá plnění aplikováno osvobození podle článků 132 či 135 Směrnice o DPH. V minulosti tak SDEU například interpretoval pojem lékařské nemocniční péče a činností s ní úzce souvisejících⁸⁰, či dovodil, že za veřejnou poštu je nutno považovat jak veřejné, tak soukromé provozovatele, kteří poskytují všeobecné poštovní služby⁸¹.

g) Odpočet daně

Jeden z klíčových institutů daně z přidané hodnoty, **odpočet daně**, je zakotven v ustanovení článku 167 a násl. Směrnice o DPH. Úprava obsažená v těchto člancích vymezuje vznik nároku na odpočet daně (okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně), podobu a rozsah odpočtu daně, jakož i pravidla pro jeho uplatnění (čl. 178 a násl. směrnice).

Princip odpočtu DPH spočívá v tom, že pokud není určité plnění osvobozeno od daně, je každý plátce oprávněn žádat o vrácení té části daně, kterou zaplatil na vstupu. Tím je zabezpečeno, že plátce v konečném součtu odvede daň jen z té hodnoty, kterou přidal v daném stupni výrobního či distribučního řetězce.

Základní principy jeho fungování lze dobře ilustrovat na rozhodnutí Soudního dvora ve věci C-437/06 *Securenta*⁸². SDEU jej charakterizoval jako nedílnou součást mechanismu DPH, která bude aplikována v okamžiku vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně na veškeré daňové povinnosti na DPH, jimiž byla zatížena zdanitelná plnění uskutečněná na vstupu. Kromě definice odpočtu daně SDEU v rovině obecnějších principů vymezil též cíl tohoto institutu, kterým je, zbavit podnikatele daňové zátěže, která se při výkonu ekonomické činnosti stala splatnou již dříve (resp. kterou již odvedli předcházející plátcí v řetězci). Systém DPH tak funguje bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti, což je vyjádřením principu neutrality daně, který byl stručně zmíněn již v úvodu této podkapitoly.

⁸⁰ Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE proti Ypourgos Oikonomikon, Rozsudek SDEU ze dne 1. prosince 2005, spojené věci C-394/04 a C-395/04

⁸¹ TNT Post UK Ltd proti The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, Rozsudek SDEU ze dne 23. dubna 2009, C-357/07

⁸² *Securenta* Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG proti Finanzamt Göttingen, Rozsudek SDEU ze dne 13. března 2008, C-437/06

2.3.2. Akcízy

Komunitární úprava akcízy je poměrně rozsáhlá a detailní. I kdybychom se zaměřili na pouhou deskripci jednotlivých norem, značně by to přesáhlo zaměření této práce. V následujícím textu proto, kromě obecné charakteristiky horizontální úpravy, budou popsány některé rysy akcízy vyplývající z jednotlivých strukturálních směrnic (resp. též směrnic o sazbách) společně s případnými odkazy na relevantní judikaturu Soudního dvora⁸³.

S účinností od roku 2008 je základním pramenem **horizontální úpravy** směrnice Rady 2008/118/ES⁸⁴ (Dále jen „Horizontální směrnice“). Ta nahradila původní horizontální směrnici 92/12/EHS, která byla vícekrát novelizována a úprava se tak jevila být nepřehlednou. Pravidla zakotvená v této směrnici byly jednotlivé členské státy povinny implementovat k datu 1. dubna 2010. Jedná-li se o vymezení produktů, které podléhají akcízům, jejich rozsah zůstal v zásadě zachován⁸⁵. I nadále tedy platí, že nad rámec zdanění formou DPH mohou být zdanění prostřednictvím selektivních spotřebních daní podrobeny (čl. 1. odst. 1 Horizontální směrnice) veškeré⁸⁶:

- 1) energetické produkty a elektřina, na něž se vztahuje směrnice 2003/96/ES;
- 2) alkohol a alkoholické nápoje, na něž se vztahují směrnice 92/83/EHS a 92/84/EHS;
- 3) tabákové výrobky, na něž se vztahují směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES.

Horizontální směrnice dále upravuje instituty společné pro všechny druhy akcízy jako jsou okamžik vzniku daňové povinnosti, vrácení daně a osvobození od daně a vymezuje řadu pojmů a institutů specifických pro selektivní spotřební daně („daňový sklad“, „podmíněné osvobození od daně“, „oprávněný příjemce“ apod.).

a) Energetické produkty a elektřina

Jak uvádí Šíroký, v minulosti Společenství, jako strana Rámcové úmluvy OSN o změně klimatu, ratifikovalo Kjótský protokol a jednotná úprava zdanění energetických produktů a elektřiny má sloužit mimo jiné i k naplnění cílů vyplývajících z tohoto protokolu (Šíroký, 2010).

⁸³ SDEU se k problematice akcízy vyslovuje především v souvislosti se zákazem daňové diskriminace, tedy principem, který je v obecné rovině zakotven již v právu primárním (čl. 110 SFEU).

⁸⁴ Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS

⁸⁵ To platí, hovoříme-li o úpravě po novelizaci prostřednictvím směrnice Rady 2003/96/ES. Původně se totiž směrnice vztahovala pouze na zdanění minerálních olejů, až od roku 2003 byl stejný způsob úpravy zdanění rozšířen také na uhlí, zemní plyn a elektrickou energii.

⁸⁶ Také akcízy jsou pochopitelně ovládány principem neutrality daně.

Úprava se vztahuje na energetické produkty členěné podle **kódu kombinované nomenklatury**⁸⁷, přičemž se dále rozlišuje mezi pohonnými hmotami a palivem pro různé účely využití (průmyslové či obchodní účely, výroba elektřiny) a elektřinou, která má samostatnou kategorii. Pro potřeby zdanění těchto produktů směrnice 2003/96/ES operuje s pojmem **úroveň zdanění**, kterou definuje jako celkovou výši všech nepřímých daní s výjimkou DPH, která se vypočítává přímo nebo nepřímo z množství energetických produktů a elektřiny v době jejich propuštění pro domácí spotřebu⁸⁸.

V dalších ustanoveních pak zmíněná směrnice upravuje minimální úroveň zdanění (tu stanoví pro jednotlivé druhy energetických produktů ve svých přílohách), přičemž jednotlivým členským státům je za vymezených podmínek dále umožněno uplatňovat osvobození od daně nebo snížení úrovně zdanění, ať už přímo, prostřednictvím rozlišené sazby, anebo vrácením celé částky daně nebo její části⁸⁹.

b) Alkohol a alkoholické nápoje

V oblasti těchto akcízu panují mezi členskými zeměmi značné rozpory a dosažení konsenzu ve věci jednotné úpravy zdanění je proto poměrně komplikované. Široký spatřuje důvody tohoto stavu jednak v jistém patriotismu, který se projevuje ve snahách členských států o dosažení co možná nejnižších sazeb u zdanění jednotlivých „národních“ nápojů a dále pak v existenci státního monopolu na prodej alkoholu v některých skandinávských zemích (Široký, 2010, str. 159).

Jak vyplynulo z předchozího textu, strukturální úprava „lihovinových akcízu“ je zakotvena ve směrnici Rady 92/83/EHS. Výrobky, které jsou předmětem zdanění formou alkoholové selektivní spotřební daně, jsou ve směrnici identifikovány také prostřednictvím kódu kombinované nomenklatury. Jedná se o:

- 1) pivo, jímž se rozumí výrobek, který obsahuje více než 0,5 % objemového alkoholu, a to včetně směsí piva a nealkoholických nápojů;
- 2) víno, které je dále členěno na víno tiché s obsahem alkoholu plně kvasného původu mezi 1,2 % a 15 % objemových a mezi 15% a 18% objemových a šumivé víno s obsahem alkoholu plně kvasného původu mezi 1,2% a 15% objemových a vysokým

⁸⁷ Kombinovaná nomenklatura obsahuje tisíce číselných kódů, které slouží k označení různého zboží a představují základ pro tvorbu společného celního tarifu a konstrukci Jednotného celního sazebníku.

⁸⁸ Čl. 4 směrnice 2003/96/ES.

⁸⁹ Čl. 6 směrnice 2003/96/ES.

obsahem oxidu uhličitého, plněné do lahví s hříbovitou zátkou či přetlakem uzavřené láhve přesahující tři bary;

- 3) ostatní kvašené nápoje šumivé a nešumivé nápoje, které nejsou vínem ani pivem a mají obsah alkoholu plně kvasného původu mezi 1,2% a 15% objemových;
- 4) meziprodukty, kterými se rozumí veškeré výrobky s obsahem alkoholu od 1,2 % do 22 %, které nelze zařadit do předchozích kategorií zejména proto, že alkohol není výhradně kvasného původu;
- 5) líh,
přičemž do této kategorie spadá ethylalkohol obsažený v ostatních výrobcích⁹⁰, tzv. pitné lihoviny a dále všechny výrobky v nichž obsah alkoholu přesahuje 22 % objemových.

V souvislosti s vymezením předmětu alkoholových akcí stojí za zmínku rozhodnutí Soudního dvora ve věci C-455/98 *Salumets a další*⁹¹. V dané věci soud v souladu s principem daňové neutrality dovedl, že zdanění podléhá veškerý ethylalkohol dovážený na území Společenství z třetího státu, bez ohledu na to, že se jedná o pašovaný kontraband.

Princip výpočtu daně je u všech výrobků podléhajících zdanění založen na jednotce spotřeby, kterou je v daném případě jeden hektolitr. Strukturální směrnice dále členským státům umožňuje aplikaci snížené sazby daně a vymezuje pravidla pro uplatnění osvobození od daně. Jedná-li se o osvobození od daně, Soudní dvůr se k této problematice vyslovil ve známé kauze C-63/06 *Profisa*⁹², v níž judikoval, že od daně je osvobozen alkohol v podobě náplně čokoládových výrobků, pokud jeho obsah nepřesahuje 8,5 litru na 100 kg výrobku.

d) Tabák a tabákové výrobky

Pro účely zdanění tabákových výrobků zavádí směrnice Rady 95/59/ES níže uvedené kategorie:

- 1) cigarety,
- 2) doutníky a doutničky, přičemž pod pojmem doutničky se rozumí doutníky o hmotnosti nejvýše 3 g na kus;

⁹⁰ V intencích rozhodnutí Soudního dvora ve věci *Skatteverket proti Gourmet Classic Ltd.* ze dne 12. června 2008, C-458/06, se tak jako líh klasifikuje například i alkohol obsažený ve víně na vaření, přesahuje-li skutečný obsah alkoholu 1,2 % objemových, ačkoliv je víno na vaření považováno za potravinový výrobek.

⁹¹ *Tullihallitus proti Kaupo Salumets a dalším*, Rozsudek SDEU ze dne 29. června 2000, C-455/98

⁹² *UAB Profisa proti Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Rozsudek SDEU ze dne 19. dubna 2007, C-63/06

- 3) tabák ke kouření, který se dále člení na jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret a ostatní tabák ke kouření.

Mechanismus zdanění tabákových výrobků se nijak zásadně neliší od ostatních akcíků, s jednou podstatnou výjimkou. Zatímco doutníky a tabák ke kouření byly daně standardně podle jednotky produkce, u cigaret se setkáváme s tzv. **složeným akcíkem**, který je kombinací jednotkové daně a procentní daně. Článek 8 odst. 1 směrnice Rady 95/59/ES v této souvislosti zakotvuje pravidlo, že cigarety podléhají **poměrné spotřební dani**, která se vypočítává z nejvyšší maloobchodní prodejní ceny včetně cla, a dále **specifické spotřební dani**, která se vypočítává na jednotku výrobku. Na strukturální směrnici navazují dvě směrnice o sazbách, které upravují minimální výši zdanění.

Celý systém akcíků v oblasti tabákových výrobků byl podstatně novelizován prostřednictvím směrnice Rady 2010/12/EU⁹³. Nejvýznamnější změna se týkala jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret, u nějž došlo k zavedení stejného způsobu zdanění jako u cigaret, přičemž minimální výše zdanění tohoto zboží by se měla do budoucna přiblížit cigaretám. Pro účely výpočtu daně u cigaret a tabáku ke kouření byla též opuštěna koncepce tzv. nejžádanější cenové kategorie, která byla nahrazena referenčním kritériem v podobě vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny.

Výkladem směrnic týkajících se selektivních spotřebních daní u tabákových výrobků se Soudní dvůr doposud moc nezabýval. Jedním z nemnoha rozhodnutí, které v této souvislosti stojí za zmínku, je rozsudek SDEU ve věci C-495/04 Smits-Koolhoven. V této kauze se provedl Soudní dvůr výklad článku 5 odstavce 2 strukturální směrnice, který uvádí, že za tabákové výrobky se pro účely zdanění nepovažují výrobky, které neobsahují žádný tabák, jsou-li používány výhradně k lékařským účelům. V posuzované věci se jednalo bylinné cigarety, které byly inzerovány jako pomůcka pro odvykání kouření. Soud však konstatoval, že daný výrobek sice neobsahuje tabák, avšak zároveň nedisponuje žádným prokazatelným lékařským účinkem. Proto byl předmětný výrobek zdaněn jako cigarety.

⁹³ Směrnice Rady 2010/12/EU ze dne 16. února 2010, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků a směrnice 2008/118/ES

3. Nepřímé daně a fungování společného trhu

3.1 Geneze společného trhu

Společný trh patří mezi fundamenty EU jako hluboce integrovaného mezinárodního společenství evropských států s ambicí vytvořit vysoce konkurenceschopný celek, který obstojí v turbulentním prostředí globalizované ekonomiky.

Prostor, v němž spotřebitelé, obchodníci i jednotlivé členské státy navzájem realizovaly obchodní vztahy s přeshraničním prvkem pochopitelně existuje od samého počátku evropské integrace. Tehdy se pro jeho označení používal termín **vnitřní trh**, což v obecné rovině vyjadřovalo, že se jedná o komplex obchodních vztahů, který se realizoval uvnitř Společenství, tj. intrakomunitárně. Již Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957 jako jeden z hlavních cílů zakotvovala vytvoření integrovaného vnitřního trhu, který by byl co do pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu zbaven veškerých překážek a restrikcí. Hovořila o ustavení takového systému, který by prostřednictvím aproximace právních předpisů a harmonizace nepřímých daní vedl ke vzniku společného trhu jako místa, kde bude moci bez omezení fungovat hospodářská soutěž⁹⁴.

Prvním krokem k realizaci tohoto cíle bylo vytvoření celní unie, následovala postupná harmonizace nepřímých daní, podrobněji popsaná v předchozích kapitolách. Během sedmdesátých let dvacátého století, mimo jiné v důsledku hospodářské recese, došlo ke zpomalení integračních procesů, což se pochopitelně dotklo i vnitřního trhu. Přestože v oblasti odstraňování překážek fungování vnitřního trhu bylo dosaženo určitého pokroku (zejména v rámci tvorby společného systému DPH), ekonomické zpomalení naopak zvýraznilo některé další problémy, které se do té doby neprojevovaly tak silně. V souvislosti s recesí Komise v předmluvě Bílé knihy o dokončení vnitřního trhu z roku 1985 výslovně zmiňuje problematiku „netarifních bariér“ a různých protekcionistických opatření zaváděných jednotlivými členskými zeměmi (Evropská komise, 1985; str. 5).

Zmíněná bílá kniha pak byla dokumentem, na základě kterého byl dosavadní značně diferencovaný vnitřní trh do konce roku 1992 přetvořen v **jednotný vnitřní trh**, prostor, v rámci nějž přestaly z hlediska vzájemného obchodu existovat fyzické hranice jednotlivých států.

⁹⁴ Článek 93 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství (bývalý článek 99).

Poslední změnou (spíše terminologického charakteru) bylo přejmenování v té době již vysoce harmonizovaného vnitřního trhu na **společný trh**, kterou v roce 2009 kodifikovala Lisabonská smlouva.

3.2 Harmonizace jako nástroj odstranění fiskálních bariér

Komise nahlížela na dokončení vnitřního trhu optikou tří aspektů. Prvním z nich bylo spojení deseti, brzy dvanácti, samostatných trhů členských států do jednotného trhu s 320 miliony lidí. Druhým pak zajištění toho, aby jednotný trh mohl být považován za expandující trh, nikoliv statický, nýbrž rostoucí. Posledním aspektem bylo zajištění toho, aby vznikl trh dostatečně flexibilní, tak aby zdroje v podobě lidí a materiálu, jakož i kapitál a investice, mohly plynout do oblastí, ve kterých se to bude jevit jako ekonomicky nejvýhodnější. (Evropská komise, 1985; str. 7)

Jednotlivé instrumenty zapracované do mechanismu přerodu vnitřního trhu v trh jednotný pak byly v citovaném dokumentu shrnuty do tří rozsáhlých oddílů nadepsaných jako

- 1) odstranění fyzických bariér
- 2) odstranění technických bariér
- 3) odstranění fiskálních bariér

Jak již napovídá nadpis této podkapitoly, ***harmonizace nepřímých daní - DPH a jednotlivých akcíů - tvořila páteř procesu odstranění fiskálních bariér.***

V této souvislosti je třeba uvést, že veškerá opatření vedoucí k vytvoření jednotného vnitřního trhu byla provázána a takto je nutné je vnímat. Pokud měl tedy být zajištěn volný pohyb osob, zboží a služeb z jednoho členského státu do druhého, bylo nezbytné **zrušení hraničních kontrol** (tj. fyzických bariér). Vzhledem k tomu, že hraniční kontroly primárně slouží k monitorování pohybu zboží a služeb, a v souvislosti s ním též k zajištění příjmů v podobě výnosů z nepřímých daní, bylo zřejmé, že odstranění hranic jako takových (a nikoliv jen opatření typu zjednodušení procedur na hranicích) bude mít nezpochybnitelný dopad do daňových politik jednotlivých členských států.

V návaznosti na to Komise formulovala velkou potenciálně problematickou oblast, kterou představovala otázka **vztahu cen a úrovně daňových sazeb** (Evropská komise, 1985; str. 45). Jednou z vlastností nepřímých daní je to, že konstruují tzv. „skryté daňové břemeno“. Tím, že se čistá spotřební daň, ať už DPH anebo příslušný akcíů, přímo odráží ve výsledné ceně zboží či služby podléhajících zdanění, rozdílné úrovně daňových sazeb v jednotlivých

členských zemích se proto nepochybně odrazí v různých úrovních cen. Jsou-li tyto rozdíly v sazbách nepřímých daní podstatného charakteru, bude to mít logicky za následek také podstatné rozdíly v úrovni cen u obdobného druhu zboží či dokonce u totožných výrobků zdaňovaných v různých členských státech. Zatímco drobnější rozdíly v cenách obdobných výrobků lze většinou absorbovat prostřednictvím úpravy marží, u podstatných rozdílů již to zdaleka tak jednoduché není. Rozdíly v cenách, zapříčiněné variující úrovní zdanění, být zdrojem nezanedbatelných narušení hospodářské soutěže, a to jak v oblasti obchodního styku mezi podnikateli, tak v důsledku změněného chování individuálních spotřebitelů.

Mechanismus, který Komise v roce 1985 navrhla v oblasti **DPH** byl založen na následujících premisách:

- 1) režim zdanění obchodu mezi členskými státy založený na zásadě zdanění v zemi určení je přechodný a má být nahrazen konečným režimem založeným na zásadě zdanění zboží a služeb v členském státě původu⁹⁵,
- 2) s přeshraničními nákupy a prodeji musí být nakládáno v zásadě stejně, jako s vnitrostátními zdanitelnými plněními,
- 3) harmonizace daňových sazeb musí být úzká⁹⁶, aby rozdílné sazby neovlivňovaly rozhodnutí, kde nákup uskutečnit, a to jak na straně soukromých osob (přímý vliv ceny na rozhodování spotřebitele) tak podniků (ačkoliv zde existuje možnost odpočtu, tak platby DPH nadále ovlivňují peněžní toky),
- 4) bude nutné vytvořit clearingový systém, v rámci kterého by příjmy z DPH byly přeúčtovány ve prospěch členského státu spotřeby,
- 5) mezi členskými státy musí panovat vzájemná důvěra.

V oblasti **akcíků** se nejednalo o tak zásadní systémové změny. Výchozí stav byl takový, že všechny členské státy měly již v té době složení daňového základu selektivních spotřebních daní koncipováno podobně (tabákové výrobky, alkoholické nápoje a minerální paliva). Rozdíly existovaly především v oblasti zdanění vína, které bylo vyňato ze zdanění v Itálii a Řecku; Německo zdaňovalo pouze šumivá vína a Lucembursko jen vína dovážená. Určité rozdíly v rozsahu daňového základu existovaly také u některých minerálních paliv, ze zdanění byly v členských státech vyňaty např. těžká motorová nafta (Belgie), lehké topné oleje (Lucembursko) či maziva (Francie a Nizozemí) (Evropská komise, 1985; str. 50). V oblasti

⁹⁵ Nutno dodat, že obdobně formulovanou zásadu obsahuje také recast Šesté směrnice z roku 2008.

⁹⁶ Komise počítala s tím, že bude zachován režim standardní a snížené sazby DPH a zároveň budou stanoveny hranice, ve kterých se budou sazby pohybovat (např. normovaná sazba činí 16,5% s tím, že jednotlivé členské státy mohou uplatňovat DPH v sazbě +/- 2,5%, tj. v pásmu od 14% do 19%).

sazeb existovaly značné odlišnosti ve výši sazeb u piva, vína a alkoholu jako takového. Vzhledem k tomu, že akcízy obecně tvoří většinou část maloobchodní ceny zdaňovaného zboží, bylo zřejmé, že odlišnosti v sazbách měly zákonitě významný dopad na tržní ceny a trhy samotné. Návrhy Komise v oblasti akcízy tedy zahrnovaly jak strukturální tak horizontální aspekty.

Z hlediska správy akcízy byla situace ulehčena tím, že již v době před zrušením hranic byl v členských zemích funkční systém **tzv. daňových skladů**. V rámci tohoto mechanismu je veškeré zboží podléhající akcízům při dovozu do země určení umístěno v daňovém skladu pod dohledem příslušných autorit, a to v režimu podmíněného osvobození od daně. Samotná daň je odváděna až tehdy, pokud je zboží z tohoto režimu uvolněno ke spotřebě (dodáno distributorovi či přímo konečnému spotřebiteli). Při vývozu je daň pozdržena a pokud je následně prokázáno, že zboží bylo exportováno, k vyměření nedojde. V plné míře tak byl respektován princip zdanění v místě spotřeby (tj. v zemi určení). Navrhovaná administrativní opatření se tak týkala adaptace jednotlivých národních systémů na vytvářenou strukturu akcízy a jejich vzájemného informačního propojení.

Lze konstatovat, že odstranění fiskálních bariér bylo ve stanoveném časovém horizontu dosaženo a k 1.1.1993 tak mohl začít fungovat jednotný vnitřní trh v podobě, v jaké byl v polovině osmdesátých let dvacátého století navržen Komisí. Zatímco u akcízy proběhla harmonizace plně v intencích předložených návrhů (strukturální a horizontální směrnice, směrnice o sazbách), společný systém DPH byl i nadále konstruován jako „dočasný“. Do budoucna se předpokládalo, že postupně bude aplikován systém založený na principu zdanění v zemi původu podpořený společným clearingovým mechanismem. Z rozmanitých příčin, které budou dále rozebrány v této práci, k tomuto nikdy nedošlo.

3.3. Působení nepřímých daní na společných trh

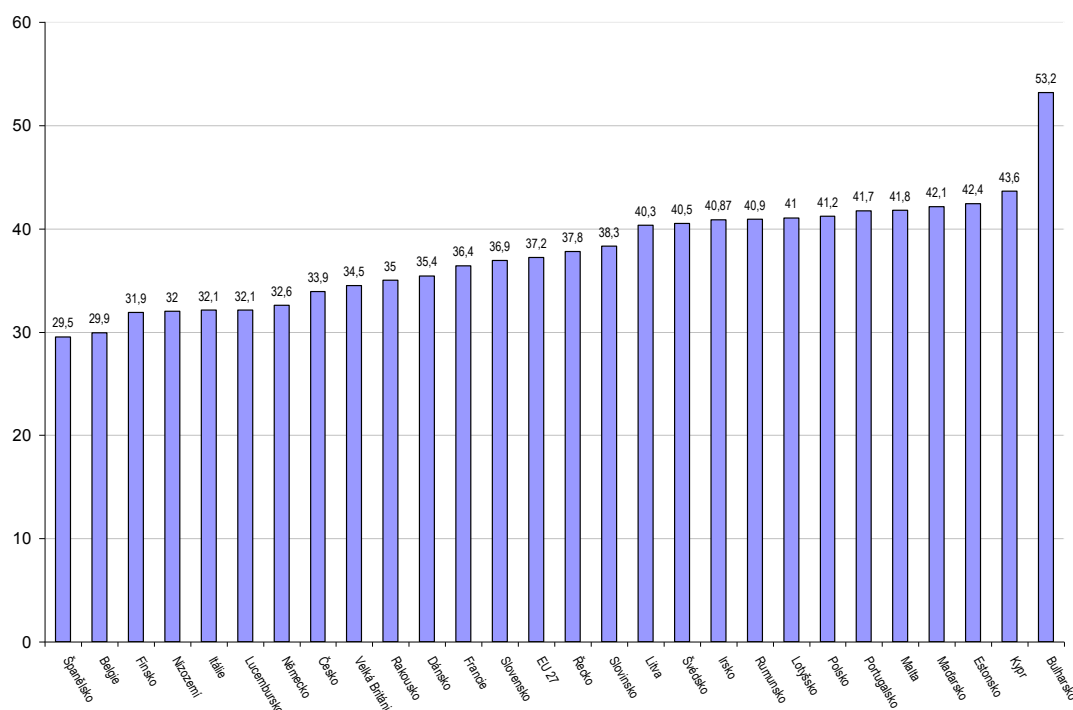
Při analýze působení nepřímých daní na tržní vztahy vyjde najevo, že kromě nesporných výhod, které zdanění prostřednictvím nepřímých daní přináší, mohou tyto daně způsobovat řadu nežádoucích efektů. Hlubší rozbor této problematiky však značně přesahuje rozsah a zaměření této práce. Klíčové aspekty působení DPH a selektivních spotřebních daní na chování tržních subjektů a trh samotný budou proto v následující podkapitole postihnuty alespoň rámcově.

3.3.1 Přínosy zdanění formou nepřímých daní

Zdanění spotřeby tržních subjektů prostřednictvím nepřímých daní se oproti jiným daním vyznačuje řadou výhod. V současné podobě jsou jak DPH tak selektivní spotřební daně především nezanedbatelným zdrojem příjmů veřejných rozpočtů jednotlivých členských států.

Níže uvedený graf znázorňuje **podíl nepřímých daní na veřejných příjmech** jednotlivých členských zemí v porovnání s průměrem EU 27, EU 17 a dvěma evropskými zeměmi, které společně s EU tvoří Evropský hospodářský prostor.

Graf 1. Podíl nepřímých daní na veřejných příjmech (% celkového daňového břemene), 2009.



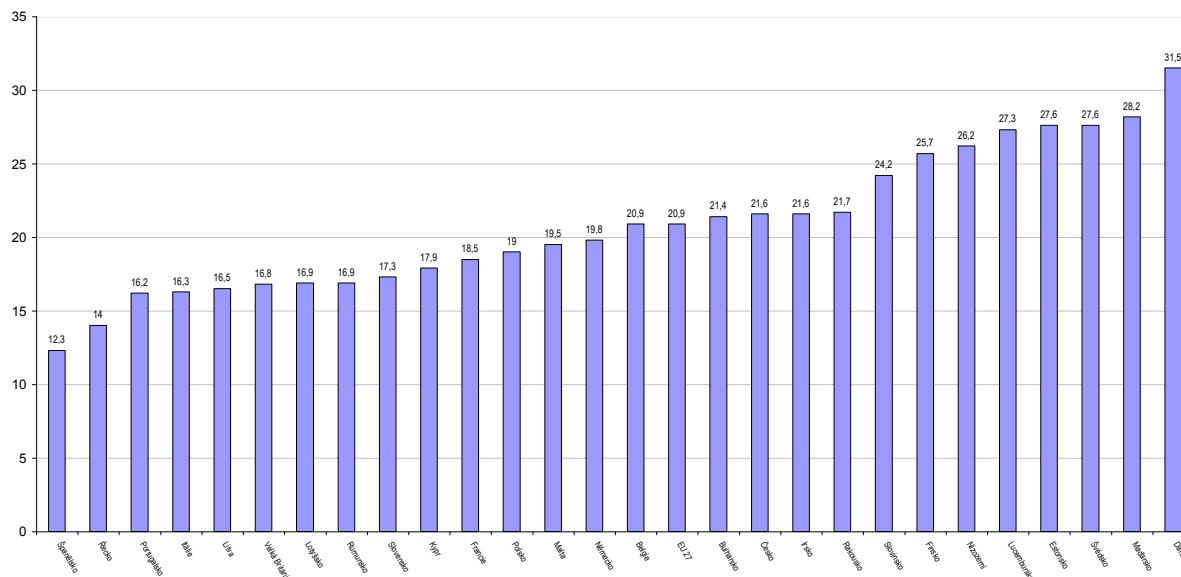
Zdroj: Evropská komise, 2011a; Grafika: Autor.

Při bližším rozboru struktury zdanění spotřeby pomocí **implicitní daňové sazby**⁹⁷, lze vysledovat, že průměrná implicitní daňová sazba u zdanění spotřeby v roce 2009 dosahovala v EU 20,9 %. Avšak i v rámci tohoto ukazatele existují mezi členskými státy značné rozdíly. Zatímco ve Španělsku je implicitní daňová sazba na úrovni 12,3%, v Maďarsku (28,2%) či

⁹⁷ Pomocí implicitní daňové sazby EUROSTAT statisticky sleduje průměrné efektivní daňové zatížení různých druhů ekonomických příjmů či aktivit. Implicitní daňová sazba se vypočítá jako podíl celkových daňových výnosů z každého typu ekonomických příjmů či aktivit k potenciálnímu základu těchto daní (tj. spotřebě, nákladům práce nebo kapitálovým příjmům).

Švédsku (27,6%) se blíží třicetiprocentní hranici a v Dánsku dosahuje 31,5% (Evropská komise, 2011a; str. 85).

Graf 2. Rozložení implicitní daňové sazby u spotřeby, 2009.



Zdroj: Evropská komise, 2011a; Grafika: Autor.

Fiskální efekt nepřímých daní je alespoň na první pohled dobře kvantifikovatelný. Statistiky hovoří o tom, že celkový příjem z DPH v rámci EU za rok 2010 dosáhl výše 860,67 miliard €, což odpovídalo 7% HDP (Evropská komise, 2011a). U výnosů z akcí se ve stejném období jednalo o částku 458,58 miliard €, která představovala 3,7% HDP (Wahrig, 2012).

Ostatní efekty, které jsou charakteristické pro působení nepřímých daní na trh, jeho subjekty a vztahy, které mezi nimi existují, bývají definovány toliko v rovině daňové teorie a jejich kvantifikace je v praxi poměrně komplikovaná a do značné míry relativní. Obecně však lze říci, že tyto efekty vyplývají z charakteru těchto daní jako dávek **zdaňujících konečnou spotřebu**. Díky tomu nepřímé daně alespoň v teoretické rovině:

- 1) neovlivňují rozhodování tržních subjektů ve věci alokace úspor a investic;

V rámci systémů zdanění prostřednictvím nepřímých daní podléhají zdanění pouze ty finanční prostředky, kterou jsou utráceny na spotřebu. Úspory a finanční prostředky vyhrazené na investice nejsou touto daní dotčeny dříve, než jsou přeměněny ve spotřebu (Evropská komise, 1985; str. 49)⁹⁸.

⁹⁸ Tato vlastnost spotřebních daní je v ostrém kontrastu k osobním a korporátním příjmovým daním, jakož i daním postihujícím kapitálové výnosy. Navzdory četným výjimkám tyto daně totiž obecně postihují celý příjem, a to včetně úspor a investic.

2) neovlivňují výrobní a obchodní rozhodování firem a jejich konkurenceschopnost;

Tento rys nepřímých daní je obzvláště patrný v mechanismu fungování DPH, když na mezivstupy není uvalována žádná čistá daň. Vzhledem k tomu, že veškeré firmy se přirozeně snaží vyrábět co nejefektivněji a při dosahování nejmenších možných nákladů, je tato vlastnost DPH klíčová pro zachování jejich výrobní efektivity. Jakýkoliv způsob, kterým by byly zdaněny mezivstupy ve výrobním procesu či velkoobchodním řetězci, by tak nevyhnutelně ovlivnil rozhodování firem ohledně těchto otázek. Jinými slovy, subjekty by neměly být zdaňovány za to, že uskutečňují obchodní transakce⁹⁹.

3) rozlišují mezi plátcí daně a konečnými spotřebiteli;

Každá spotřební daň by měla zásadně být neutrální, tzn. plátcí by neměli být ovlivněni právní povahou kupujícího a daňové břemeno by mělo být rozloženo rovnoměrně. Je-li toho dosaženo, daně nezpůsobují žádné výrazné distorze ve výrobním a obchodním procesu a neovlivňují tak shora popsané rozhodování firem a jednotlivců.

Všechny výše uvedené charakteristické rysy nepřímých daní jsou v obecné rovině projevy principu **neutrality daně**. Lze uvést, že jak DPH tak akcízy v EU v současnosti v důsledku proběhnuvší daňové harmonizace dosahují vysokého stupně daňové neutrality. Klíčová role tohoto principu při zdanění formou nepřímých daní je dobře patrná v těch situacích, kdy je jeho fungování narušeno, ať již v důsledku různých výjimek (typicky při osvobození určitého okruhu zdanitelných plnění od daně) či zkreslení způsobených nedostatečnou harmonizací.

3.3.2 Problematické oblasti u daně z přidané hodnoty

Jak vyplynulo z předchozího výkladu, pozitivní efekty nepřímého zdanění se mohou plně realizovat jen tehdy, je-li zajištěna maximální možná míra daňové neutrality. Problémy nastávají tehdy, kdy není tento princip důsledně aplikován, což je markantní zejména u DPH.

a) Nesoulad mezi principem země určení a země původu

Společný systém DPH v současnosti v zásadě funguje na **principu země určení** (resp. země spotřeby). Od počátku harmonizace DPH se však předpokládalo se, že tento režim bude nahrazen režimem založeným na zásadě zdanění zboží a služeb v **zemi původu**¹⁰⁰.

⁹⁹ Jedná se o zjednodušený výtah z tzv. teoremu výrobní efektivity, který definovali Diamond s Mirrleesem v roce 1971. Blíže viz Crawford, Keen a Smith, 2011, str. 283.

¹⁰⁰ S takto nastíněným vývojem počítá i recast Šesté směrnice z roku 2008.

Zdanění v režimu země určení je přitom principiálně souladné s neutralitou DPH. Firmy i domácnosti čelí stejné daňové sazbě bez ohledu na to, kde bylo zboží či služby nakoupeny. Zároveň by nemělo docházet k negativnímu ovlivňování konkurence mezi výrobci v různých zemích, jakož ani k neefektivitám při výrobě. Na druhou stranu však důsledné uplatňování tohoto principu fakticky vede k přenosu daňové povinnosti¹⁰¹ a prolomení principu DPH jako daně založené na postupném výběru v jednotlivých stupních dodavatelského řetězce (Institute for Fiscal Studies, 2011; str. 48).

Nicméně, Komise v poslední době považuje zavedení režimu zdanění podle země původu za politicky neřešitelné a navrhuje jeho opuštění (Evropská komise, 2011b). Důvody politické neprůchodnosti Komise spatřuje v tom, že

- se nedaří prosadit úzkou harmonizaci sazeb DPH, která je předpokladem k tomu, aby rozdíly v sazbách neovlivňovaly rozhodnutí soukromých osob a podniků, kde nákup uskutečnit;
- by bylo nutné vytvořit zúčtovací (clearingový) systém, aby příjmy z DPH plynuly do členského státu spotřeby. Zavedení tohoto systému však v minulosti naráželo na technické problémy v oblasti informačních technologií.
- by to vyžadovalo absolutní vzájemnou důvěru členských států, jelikož by se to týkalo podstatné části jejich příjmů z DPH (Evropská komise, 2010a).

Ostatně nové směrnice, které stanovily místo zdanění pro některá plnění v rámci systému DPH (viz výše), se jednoznačně odklonily od zásady zdanění v členském státě původu a určily místem zdanění místo spotřeby nebo místo usazení zákazníka.

V neposlední řadě je nutné dodat, že ani režim zdanění podle země určení doposud není uplatňován zcela důsledně. Některá poskytovaná plnění jsou tak i nadále daněna v režimu země původu (například prodej zboží, které je dodáváno přímo konečným spotřebitelům). Důsledné uplatňování tohoto principu je dále narušováno též existencí

b) Rozdíly v daňových sazbách

Rozdíly v daňových sazbách nepřímých daní mohou mít nezanedbatelný vliv na chování tržních subjektů a způsobovat distorze v rámci hospodářské soutěže, a to zejména tehdy, pokud na jedné straně obchodního vztahu figuruje spotřebitel (B2C).

Jak v oblasti DPH tak akcízů (viz níže) se to typicky týká **přeshraničních nákupů spotřebitelů** (cross-border shopping), kdy kupující vycestuje do sousední země, fyzicky

¹⁰¹ Při obchodu zbožím se jedná o systém tzv. odložené platby (deferred payment); obdobou v oblasti poskytování služeb je tzv. reverse charge.

uskuteční nákup a zboží převezme přes hranice domů. Dle Sørenseny tak především dochází k rozporu mezi režimy zdanění dle země původu a země spotřeby. Nákup je totiž fakticky daněn sazbou země původu, přičemž zboží je následně převezeno do země určení, kde dojde k jeho spotřebě (Sørensen, 2001). Zároveň se tak otevírají dveře pro daňovou konkurenci, neboť jednotlivé členské země mohou být vedeny k tomu, aby prostřednictvím snižování daňových sazeb dosáhly zvýhodnění na úkor ostatních.

Jednotlivé firmy prodávající podobný druh zboží či poskytující srovnatelné služby na opačných stranách hranice mohou být popsáným chováním spotřebitelů navzájem znevýhodněny a naopak, firmy, jimž povaha vykonávané ekonomické činnosti umožňuje flexibilně měnit místo podnikání, mohou získat výraznou výhodu na úkor ostatních účastníků hospodářské soutěže.

V neposlední řadě se o to, že cesty podnikané za účelem zahraničních nákupů sice umožňují spotřebitelům těžit z nižší daňové zátěže, avšak pokud přihlídneme k nákladům na dopravu a času strávenému cestou, mohou se v konečném důsledku jevit jako neefektivní (Sørensen, 2001).

Rozdílné daňové sazby u DPH působí problémy také u spotřebitelských **nákupů na dálku** (distance selling). Způsob zdanění je zde odvislý od toho, zda obrat prodeje překročí určitý pevně daný práh. Pokud prodávající realizuje prodej do jiného členského státu v obratu přesahujícím tento limit, je povinen registrovat se k DPH v zemi určení a zdaňovat prostřednictvím sazby tohoto státu¹⁰². Firmy, které stanovených obrátových limitů nedosahují, se mohou buď registrovat dobrovolně, anebo prodávané zboží danit stejně jako při vnitrostátním prodeji.

Při exportu ze zemí s nízkou daňovou sazbou do zemí s vyššími daňovými sazbami jsou však firmy zvýhodněny v závislosti na tom, zda obrátového limitu dosahují či nikoliv a vzhledem k tomu, že sazby DPH se v rámci EU liší dost podstatným způsobem (až o 12%), může být ovlivnění hospodářské soutěže poměrně výrazné. Znevýhodněny mohou být též domácí firmy členských států s vyšší sazbou daně.

Rozdíly v daňových sazbách DPH mohou v současnosti způsobovat zkreslení též v oblasti **služeb poskytovaných na dálku**. V režimu B2C se totiž doposud uplatňovalo základní pravidlo zdanění podle sídla poskytovatele. Spotřebitel tedy může vybírat mezi poskytovateli služeb podle toho, jaká je sazba DPH v zemi jejich sídla, a poskytovatelé služeb mohou být motivováni k tomu, aby se stěhovali do zemí s nízkými daňovými sazbami. Shora popsané

¹⁰² Jedná-li se o zboží, které je předmětem zdanění formou akcízů, je povinen se registrovat vždy, bez ohledu na to, zda došlo k překročení limitu.

chování spotřebitelů a poskytovatelů služeb tak v konečném důsledku může způsobovat nezanedbatelné deformace trhu. Je však třeba dodat, že většina důležitých služeb, které jsou poskytovány na dálku (např. telekomunikační služby) bude od roku 2015 zdaňována sazbou země, ve které se nachází spotřebitel.

c) Existence plnění osvobozených od daně

V důsledku existence plnění **osvobozených od daně** dochází v oblasti DPH k poměrně závažnému narušení principu neutrality daně. Maurice Laurré, autor francouzského systému DPH, šel dokonce tak daleko, že výjimky v podobě osvobození určitých plnění od daně označil za rakovinu (citováno v: Evropská komise, 2010b).

Je-li totiž určitá transakce osvobozena od zdanění, nepodléhá dani vůbec a firmy tak nemohou uplatňovat odpočet daně na vstupu. Osvobození od daně je svým způsobem antitezí principu DPH, jelikož fakticky dochází ke zdanění vstupů, na které lze ve standardním případě uplatnit odpočet daně.

Existence plnění osvobozených od daně tak má následující negativní dopady (Institute for Fiscal Studies, 2011; str. 69):

- plátcí jsou motivováni k tomu, aby minimalizovali vstupy v předchozích fázích dodavatelského řetězce;

Podniky, které vykonávají ekonomickou aktivitu osvobozenou od DPH mají tendenci zajišťovat veškeré související činnosti (bezpečnostní služby, technickou podporu a servis, úklidové služby atd.) vlastními silami či prostřednictvím jiných ze zdanění vyňatých subjektů tak, aby se vyhnuly nákladům v podobě vstupů, které nemohly být odpočteny. Není třeba dodávat, že takovéto chování narušuje férovou konkurenci zejména tehdy, pokud je určitý segment služeb či zboží zajišťován jak běžnými firmami, tak těmi, kdo jsou ze zdanění vyňati. Posléze uvedená skupina subjektů je jednoznačně zvýhodněna jen proto, že je schopna poskytovat plnění osvobozené od DPH.

- způsobuje dodatečné administrativní a daňové náklady a poskytuje příležitosti k daňovým únikům.

Zvyšování daňových nákladů lze dobře ilustrovat na příkladu finančních institucí, které poskytují řadu osvobozených i standardních plnění a musí tak poměrně komplikovaným způsobem alokovat vstupy mezi těmito plněními. Komplikovanost systému dále zjednodušuje tvorbu daňových úniků.

d) Náklady zdanění

Moderní daňové systémy mají schopnost uvalit na daňové subjekty poměrně velké břemeno. Toto břemeno se dle Evanse skládá ze tří prvků. Na prvním místě je zde samotná daň, dále se jedná o ztráty efektivity a tržní distorze způsobené daněmi (které bývají označovány jako ztráta mrtvé váhy). Poslední skupinou jsou pak **operativní náklady daňového systému**. Ty lze dále dělit na administrativní náklady vynaložené na správu a výběr daní (které v konečném důsledku také nesou daňoví poplatníci) a náklady vynaložené daňovými subjekty na splnění daňové povinnosti, které bývají označovány termínem „compliance costs“, tedy náklady na dodržování předpisů (Evans, 2008; str. 449).

V dalším textu se zaměříme na skupinu operativních nákladů. V citované práci Evans uvádí, že stanovení jednotné definice **administrativních nákladů** je poměrně obtížné. Mezi odborníky totiž nepanuje shoda v tom, zda tuto skupinu nákladů omezit jen na náklady daňové správy, anebo, zda by měly zahrnovat též veškeré náklady na daňovou legislativu a soudní řízení spojená s administrativou daní. Sám se však přiklání k širší definici (Evans, 2008, str. 450).

Každopádně není sporu o tom, že tuto skupinu nákladů je poměrně obtížné kvantifikovat. Jejich struktura a výše se totiž v jednotlivých státech poměrně výrazně liší. Daňová správa navíc zpravidla není organizována podle jednotlivých daní, ale podle funkcí (vyměřování, vymáhání, kontrola apod.), které pokryjí celé daňové spektrum

Náklady na dodržování předpisů, tedy daňové náklady, které nesou přímo samotní plátcí DPH, Evans dále dělí na „klasické“, mezi které zahrnuje (Evans, 2008, str. 451):

- náklady spojené se zpracováním daňových přiznání a dalších požadovaných dokumentů,
- náklady na odbornou pomoc daňových poradců či advokátů,
- další náklady vynaložené v souvislosti s odvodem daní (software, poštovní služby atd.).

V neposlední pak poukazuje též na doposud ne příliš probádanou oblast psychických nákladů, které daňové subjekty musí vynaložit na to, aby byli schopni v systému řádně fungovat.

Analýzou nákladů na dodržování právních předpisů a metod jejich měření se zabývá též citovaná studie Institutu pro fiskální studia, která uvádí, že je lze měřit prostřednictvím standardního nákladového modelu. V obecné rovině pak v návaznosti na četné studie činěn závěr, že náklady na dodržování předpisů (Institute for Fiscal Studies, 2011; str. 97):

- 1) jsou vysoké,
- 2) poměrně *dobře měřitelné* u jednotlivých podniků, ale na úrovni celkového břemene v dané zemi se významně liší,
- 3) *regresivní* v tom smyslu, že malé podniky jsou proporcionálně více zatíženy nákladovým břemenem,
- 4) *v čase neklesají*, pokud nejsou předmětem specificky zacílených politických nástrojů;

Komise odhaduje, že náklady na dodržování předpisů týkající se společného systému DPH se pohybují v rozmezí od 2 % do 8 % výnosů z této daně (Evropská komise, 2011b).

e) *Náchylnost k podvodnému jednání*

V souvislosti s vytvořením společného trhu, zrušením fyzických hranic mezi členskými státy a rostoucím intrakomunitárním obchodem, se otevřel významný prostor pro daňové podvody. Ty se týkají především DPH, byť mnohdy je jich dosahováno prostřednictvím zboží, které podléhá akcízům (alkohol, tabák, pohonné hmoty).

Na základě principu, který využívá způsobu, jakým fungují stavební prvky mechanismu DPH (úhrada daně na výstupu, odpočet daně na vstupu, osvobození exportu a zdanění importu), se tyto ilegální obchodní transakce nazývají **kolotočové podvody** (carrousel frauds). Holubová je definuje jako daňové podvody při dodávkách zboží, které „následují za sebou v řetězci, v němž dochází v určitém okamžiku ke krácení daně jednoduchým způsobem – daň není přiznána ani zaplacená a příslušný plátce přestává existovat nebo není k nalezení“ (Holubová, 2006, str. 60).

Samotné kolotočové podvody patří mezi sofistikovanější formy široké skupiny podvodů na DPH, protože jsou založeny na tom, že jedno a totéž zboží reálně i fiktivně opakovaně překročí hranice členských států. Jednodušší formy těchto podvodů mají podobu fingovaného exportu, chybějícího článku v řetězci¹⁰³, či situace, kdy je článek řetězce insolventní, anebo se jedná o tzv. bílého koně (Pashev, 2006).

Mechanismus podvodu se v daných případech liší. Podstata však vždy spočívá v tom, že v určitém okamžiku se přeruší daňový řetězec, nedojde k přiznání daně (ta nebude pochopitelně ani zaplacená), avšak zúčastněný plátce uplatní nárok na odpočet daně na vstupu, který mu řádně vznikl, ať již v důsledku reálných či fiktivních plnění. Státní rozpočet či rozpočty) je tak zkrácen dvakrát - příjmové straně a zároveň musí příjemci poskytnout plnění z titulu přeplatku na základě odpočtu DPH.

¹⁰³ Pro tento subjekt je obecně používán anglický výraz „missing trader“.

Mezi nejzávažnější formy těchto podvodů patří již zmiňované kolotočové podvody. Je tomu tak proto, že jsou zpravidla poměrně sofistikované, operují s velkými objemy finančních prostředků a je poměrně obtížné je včas odhalit. Navíc se většinou týkají transakcí se zbožím vyšší hodnoty (elektronika) či zvláštních druhů zboží (sběrné suroviny, pohonné hmoty).

Agenda kolotočových podvodů se v minulých letech dostala též před SDEU. Ten se kromě obecné definice kolotočových podvodů zabýval především tím, za jakých podmínek má zájem na fungování jednoho ze základních instrumentů systému DPH - nároku na odpočet – přednost před zájmem států na potírání daňových podvodů.

Ve slavné kauze společností Optigen, Fulcrum a Bond House Systems¹⁰⁴ SDEU stanovil, že plátce má nárok na odpočet daně i v případě, pokud byla účastna v řetězci kolotočového podvodu, za předpokladu, že se tohoto podvodu neúčastnila vědomě. V pozdější kauze Axela Kittela a společnosti Recolta Recycling¹⁰⁵ SDEU svůj právní exkurz doplnil tak, že je-li s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo mohla (a měla) vědět o tom, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátních orgánů, aby takovému plátcovi nárok na odpočet odmítly přiznat.

Kvantifikace dopadů podvodného jednání v jednotném systému DPH je poměrně obtížná a lze se setkat s dosti odlišnými odhady. Pashev odkazuje na údaje Komise z roku 2006, které v rámci EU hovořily o souhrnné částce 60 miliard €, přičemž jen Německo samotné se na této statistice podílí zhruba jednou třetinou (Pashev, 2006, str. 3). Statistiky Mezinárodní organizace pro DPH z roku 2007 operují v rámci EU se souhrnnou částkou až 100 miliard € (International VAT Organisation, 2007).

3.3.3 Problematické oblasti u akcíků

V obecné rovině lze na oblast akcíků vztáhnout to, co bylo výše uvedeno u DPH. Také akcíky jako selektivní spotřební daně čelí problémům v důsledku narušení principu daňové neutrality, rozdílných daňových sazeb mezi jednotlivými členskými zeměmi či v souvislosti s existencí daňových výjimek. Zdanění formou akcíků se obdobně jako DPH potýká s překomplikovaností systému a rostoucími náklady zdanění.

¹⁰⁴ Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, Rozsudek SDEU ze dne 12. ledna 2006, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03.

¹⁰⁵ Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Rozsudek SDEU ze dne 6. července 2006, spojené věci C-439/04 a C-440/04.

a) *Alkohol a alkoholické nápoje*

Dle studie zpracované ekonomickými konzultanty z London Economics pro potřeby Komise vznikají problémy zejména důsledku **nedostatečně harmonizované struktury a minimálních sazeb** těchto akcíků. Problematické okruhy působení těchto akcíků na fungování společného trhu jsou vymezeny následovně (London Economics, 2010; str. 45 a násl.):

- *nedostatečná transparentnost systému*, která se týká zejména rozdílných způsobů klasifikace produktů a rozdílů v tom, na základě jakých kritérií členské státy alkoholické nápoje daní;
- *nedostatečná harmonizace v oblasti daňových sazeb*, a to jak v porovnání mezi členskými zeměmi tak mezi jednotlivými kategoriemi alkoholických nápojů;
- *nedostatečná harmonizace v oblasti klasifikace produktů*, která má za následek, že některé produkty mohou být pro účely zdanění klasifikovány ve více kategoriích, popřípadě vést výrobce k tomu, aby záměrně pozměňovali složení výrobků za účelem příznivějšího zdanění;
- *velké rozdíly ve zdanění mezi jednotlivými členskými zeměmi*, které mohou znevýhodňovat výrobce, vést k nežádoucímu chování spotřebitelů, jakož i podněcovat nelegální aktivity na trhu s alkoholickými nápoji;
- *přeshraniční obchod*, který je přizívován výraznými rozdíly v daňových sazbách a tedy i v konečných cenách alkoholických výrobků. Kromě běžných spotřebitelských nákupů, které působí obdobné distorze, jaké byly popsány u DPH (ekonomická neefektivita, znevýhodnění výrobců a prodejců, podněcování daňové konkurence), se jedná také o rozsáhlý ilegální segment přeshraničního styku (nelegální výroba a pašování alkoholických nápojů);
- *vliv na chování spotřebitelů*. Tato problematika se kromě shora uvedeného přeshraničního obchodu týká zejména zneužití akcíků k nepřímému poskytování podpory jiným výrobkům (zejména domácím na úkor zahraniční produkce)¹⁰⁶;
- *daňová povinnost jako obchodní bariéra*, což předpokládá, že členské státy mohou využívat akcíků k uvalení vyšší zátěže na substituty domácích alkoholických výrobků¹⁰⁷.

¹⁰⁶ V této souvislosti stojí za zmínku rozsudek SDEU ve věci Evropská Komise proti Švédsku, ze dne 8. dubna 2008, C-167/05, ve kterém se soud zabýval otázkou zda rozdíly ve zdanění domácího piva a dováženého vína nejsou porušení tehdejšího článku 90 SEU (nyní čl. 110 SFEU).

¹⁰⁷ Nutno dodat, že studie neshledala, že by některý členský stát takto postupoval.

b) Tabák a tabákové výrobky

Obdobně jako tomu bylo u alkoholických nápojů, také u tabákových výrobků se setkáváme s problémem přeshraničních nákupů, jakož i s nelegální výrobou a pašováním tabákových výrobků. V důsledku těchto jevů vzniká podstatný rozdíl mezi objemem výrobků uvolněných v konkrétní členské zemi ke spotřebě a objemem skutečně spotřebovaných výrobků.

Na této mezeře, která dle KPMG představuje zhruba 13% objemu obchodu EU s tabákovými výrobky, se legální oběh zboží (přeshraniční nákupy, prodej turistům a prodeje v režimu duty-free) podílí v rozmezí 4-5%. Nelegálnímu oběhu zboží, který pochopitelně představuje závažnější problém, odpovídá zhruba 8-9% podíl na tvorbě této mezery (KPMG, 2005).

Specifický problém pak představují rozdíly mezi zdaněním jednotlivých tabákových výrobků. Tento problém byl markantní zejména při porovnání daňového břemene u cigaret a jemně řezaného tabáku k balení cigaret. Vzhledem k tomu, že tabák byl zatížen mnohem nižším břemenem, docházelo k distorzím trhu a ovlivňování chování spotřebitelů.

3.4 Budoucí vývoj systémů nepřímých daní

Obecně lze uvést, že opatření, která bude nutné přijmout, by měla reagovat na problematika místa fungování systémů nepřímých daní v kontextu společného trhu v podobě, v jaké byly rozebrány v předchozím textu.

3.4.1 Daň z přidané hodnoty

Budoucí vývoj daně z přidané hodnoty byl nastíněn především v již několikrát citované Zelené knize o budoucnosti DPH z prosince roku 2010, s podtitulem „Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH“ a v navazujících dokumentech¹⁰⁸.

I nadále je diskutována otázka **místa plnění**, i když s ohledem na nedávný vývoj lze dovodit, že EU pomalu upouští od dlouholetého deklarovaného cíle, kterým měla být implementace režimu zdanění podle místa původu. Stávající přechodné režimy DPH pro plnění mezi podniky (B2B) jsou v rámci EU již založeny na zdaňování v místě určení.

¹⁰⁸ Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému, sociálnímu a kulturnímu výboru, o budoucnosti DPH, Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH uzpůsobený jednotnému trhu, ze dne 6.12.2011. KOM (2011) 851

Předmětem dalšího posouzení do budoucna bude též plné zavedení koncepce zdanění podle místa usazení zákazníka, čímž by bylo dosaženo stejného přístupu k dodávkám zboží i poskytování služeb.

Ohledně **přenosu daňové povinnosti** je v současnosti zvažováno, jak obnovit zásadu dělených plateb daně a zavést účtování DPH dodavatelem z přeshraničních plnění. Vzhledem k tomu, že objem intrakomunitárního obchodu v současnosti dosahuje zhruba 2.5 bilionu € (Evropská komise, 2011b; str. 15), znamenalo by to, že o transakcích v řádech stovek miliard €, u nichž DPH v současné době odvádí pouze nabyvatel, bude muset být účtováno odlišně. To by mělo nepochybně dopad na podniky, a to jak z hlediska jejich celkového postavení tak s ohledem na růst nákladů na dodržování předpisů.

Nadále se počítá s postupným zavedením režimu **jednoho správního místa** (tzv. one-stop-shop), což by mělo přispět především ke zmenšování administrativní zátěže, ale též napomoci implementaci režimu zdanění v zemi určení. V této souvislosti je vhodné zmínit, že pro poskytovatele telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb, poskytovaných konečným spotřebitelům v EU vstoupí úprava jednoho správního místa v platnost již v roce 2015.

Změny v systému DPH se budoucně nevyhnou nejspíš ani rozsahu **základu daně a osvobození od daně**. V citovaných materiálech jsou široce diskutovány možnosti zdanění plnění poskytovaných veřejnými subjekty, navrhovány jsou také způsoby zdanění služeb veřejné přepravy. U obou výjimek v jejich současné podobě byly shledány závažné nedostatky co do vztahu k daňové neutralitě a k narušování hospodářské. Komise v tomto směru rovněž uvádí, že privatizace a deregulace často vedou k situacím, kdy veřejné subjekty soutěží se soukromými společnostmi (Evropská komise 2011b, str. 9).

Rozsáhlá studie daňového systému zpracovaná v rámci britské organizace „Institute for Fiscal Studies“ pod vedením Jamese Mirrleese v roce 2011 v tomto směru dospěla k závěru, že základ DPH by měl být rozšířen prakticky na veškerou spotřebu a zároveň by mělo dojít k osekání výjimek a nasměrování systému k jednotné sazbě. Systém by se tím zjednodušil (nyní je komplikován množstvím existujících výjimek v podobě osvobození od daně, nulových sazeb apod.) a zároveň by v takové míře nedocházelo k tržním distorzím. Vyšším zdaněním spotřeby by sice nevyhnutelně došlo ke zvýšení životních nákladů domácností, což by s využitím zvýšených výnosů mohlo vést ke snižování daňového břemene plynoucího z přímých daní a k úlevám v oblasti sociálního zabezpečení (Mirrlees et al., 2011; str. 243).

Zcela specifickou oblast představuje **zdanění finančních služeb**. Jedním ze závěrů výše citované studie je zjištění, že zdanění finančních služeb stejným způsobem, jako tomu je u

ostatního zboží a služeb je nesmírně komplikované. Namísto toho je navrhováno zavedení zvláštní nepřímé daně¹⁰⁹, která by respektovala specifika této oblasti (Mirrlees et al., 2011; str. 213).

Zvažují se také možnosti, jak reformovat **způsob výběru DPH**. Ten se od zavedení této daně v EU téměř nezměnil a stále závisí nejprve na vyměření daně samotným daňovým poplatníkem, na které později navazuje kontrola správcem daně.

V neposlední řadě je nutné zmínit též již fungující víceletý program **Fiscalis 2013**. Ten je akčním programem EU, jehož obecným cílem je zlepšit řádné fungování systémů zdanění na vnitřním trhu posílením spolupráce mezi zúčastněnými zeměmi, jejich správami a úředníky. Program není soustředěn pouze na DPH, ale jeho předmětem i další daně, mimo jiné i akcízy. Akční program byl uveden do chodu na základě rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady¹¹⁰ na období od 1. ledna 2008 do 31. prosince 2013.

3.4.2 Akcízy

V oblasti **energetických akcízu** je nyní projednávána¹¹¹ revize struktury a způsobu zdanění energetických produktů. Změny by měly reflektovat snahy EU o snížení spotřeby energií a podpořit jejich ekologičtější výrobu. Zdanění by se mělo dotýkat širšího daňového základu, přičemž daňové břemeno by mělo odrážet míru emisí CO₂ daného zdroje a jeho výše by se měla odvíjet zároveň od jeho energetické vydatnosti.

Ohledně **tabákových akcízu** v současnosti probíhá implementace směrnice Rady 2011/64/EU, kterou byla dokončena harmonizace struktury a sazeb daně u tabáku a tabákových výrobků. Tato směrnice se zaměřila mimo jiné i na odstranění zkreslujících ustanovení v oblasti cigaret a jemně řezaného tabáku, která byla zmíněna již v předchozích částech této práce.

U **alkoholových akcízu** stojí za zmínku snad jen některé dílčí směrnice, které řešily specifické otázky určitých členských států, typicky aplikaci snížených sazeb na některé

¹⁰⁹ Studie odkazuje na starší materiály zpracované Mezinárodním měnovým fondem a o této dani hovoří jako o „financial activities tax“ (FAT), neboli „dani z finančních služeb“.

¹¹⁰ Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1482/2007/ES, ze dne 11. prosince 2007, kterým se zavádí program Společenství ke zlepšení fungování systémů zdanění na vnitřním trhu (Fiscalis 2013) a zrušuje rozhodnutí č. 2235/2002/ES

¹¹¹ Návrh Komise, KOM (2011) 169/3

domácí alkoholické výrobky¹¹². K žádným zásadním změnám v této oblasti nedošlo a v současnosti nejsou kodifikovány ani v podobě předkládaných návrhů nových předpisů.

¹¹² Například směrnice Rady 2009/831/EC ze dne 10. listopadu 2009, která Portugalsku umožňuje uplatňovat sníženou sazbu daně na lokální alkoholické výrobky z regionu Madeira a Azorských ostrovů.

Závěr

Cílem této bakalářské práce stanoveným v jejím úvodu bylo, popsat fungování harmonizovaných systémů nepřímých daní v prostředí společného trhu Evropské unie. Lze uvést, že jak v oblasti daně z přidané hodnoty tak na poli jednotlivých akcízů, integrované společenství evropských států urazilo za necelých padesát pět let své existence velký kus cesty k tomu, aby tyto daně přetvořilo ve fungující, moderní a neutrální daňové systémy. Ačkoliv tato cesta není ani zdaleka u konce a systém nepřímých daní v Evropské unii je nucen neustále čelit novým problémům a výzvám, je možno říci, že jak společný systém daně z přidané hodnoty tak systémy selektivních spotřebních daní, v současnosti představují vyspělé a sofistikované daňové nástroje, které jsou plně životaschopné v turbulentním prostředí současné ekonomiky a v mnohém tak mohou jít vzorem i okolnímu světu. A pokud tato práce alespoň malým dílem přispěla k tomu, aby na ně bylo takto nahlíženo, byl její účel splněn.

K dosažení vytýčeného cíle bylo nutné vyjít z deskripce současné právní úpravy v kontextu historického vývoje harmonizace nepřímých daní v Evropské unii. Byl popsán dlouhodobý vývoj harmonizace a vymezeny její základní instituty, a to zejména s důrazem na problematiku daně z přidané hodnoty, která mezi ostatními nepřímými daněmi zaujímá dominantní postavení. V rámci popisu jednotlivých institutů nepřímých daní vyplynula najevo také nezastupitelná role Soudního dvora Evropské unie, který prostřednictvím své judikatury dotváří psané právo a významně ovlivňuje směřování celé úpravy.

V závěrečné části byl učiněn pokus o vymezení klíčových rysů, kterými se vyznačuje vztah mezi nepřímými daněmi jako regulačními nástroji a regulovaným objektem v podobě vnitřního trhu Evropské unie. Důraz byl opět kladen na systém daně z přidané hodnoty, jehož vliv na fungování společného trhu je zcela zásadního charakteru. Byla tak popsána zejména role nepřímých daní v procesu tvorby tzv. jednotného vnitřního trhu v letech 1985 až 1992. Alespoň rámcově pak byly vymezeny přínosy fungování systémů nepřímých daní v prostředí společného trhu a problematické oblasti, které jsou s tím spojeny.

V takto nastíněném rámci by měl probíhat i budoucí vývoj systémů nepřímých daní tak, aby byl zajištěn nejen dostatečný příjem do veřejných rozpočtů, nýbrž, aby zároveň byla snižována administrativní zátěž pro daňové subjekty a tito jako adresáti působení právní úpravy byli stimulováni k řádnému a dobrovolnému plnění svých povinností a nikoliv k tomu, aby existující právní úpravu obcházel či rovnou porušovali.

Seznam použité literatury

DRÁBOVÁ, M., HOLUBOVÁ, O., TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 2. vydání. PRAHA: ASPI, 2009. 628 s. ISBN 978-80-7357-440-6

BORCHARDT, Klaus-Dieter. *The ABC of European Union law*. 1. vyd. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2010. 131 s. ISBN 978-92-78-40525-0

CRAWFORD, I., M. KEEN a S. SMITH. Value Added Tax and Excises. In: MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, and J. POTERBA, eds. *Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review*, Oxford: Oxford University Press, 2010. p. 275-422. ISBN 978-0-19-955375-4

EVANS, Chris. Taxation compliance and administrative costs: an overview. In: LANG, M., C. OBERMAIR, J. SCHUCH, C. STARINGER a P. WENINGER, eds. *Tax compliance costs for companies in an enlarged European Community*. Alphen aan der Rijn: Kluwer Law International, 2008. p. 447-468. ISBN 978-90-411-2666-5

EVROPSKÁ KOMISE (1985). *Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council (Milan 28 – 29 June, 1985) COM (85) 310 final* [online]. EK [29.7.2002]. Dostupné z: http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com1985_0310_f_en.pdf

EVROPSKÁ KOMISE (1997). *Towards tax co-ordination in the European union. A package to tackle harmful tax competition. Communication from the Commission to the Council. COM (97) 495 final* [online]. EK [8.2.2009]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:1997:0495:FIN:EN:PDF>

EVROPSKÁ KOMISE (2010a). *Zelená kniha o budoucnosti DPH. Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH. KOM(2010) 695 v konečném znění* [online]. EK [1.12.2010]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:CS:PDF>

EVROPSKÁ KOMISE (2010b). *Commission staff working document accompanying the Green Paper on the future of VAT. SEC (2010) 1455 final* [online]. EK [2.12.2010]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/sec\(2010\)1455_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/sec(2010)1455_en.pdf)

EVROPSKÁ KOMISE (2011a). *Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. 2011 Edition* [online]. EK [21.6.2011]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2011/report_2011_en.pdf

EVROPSKÁ KOMISE (2011b). *Sdělení Komise o budoucnosti DPH. Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH uzpůsobený jednotnému trhu* [online]. EK [9.12.2011]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0851:FIN:CS:PDF>

EVROPSKÁ KOMISE (2012). *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Situation at 1st January, 2012* [online]. EK [6.2.2012]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

HOLUBOVÁ, O. Kolotočové podvody (Carousel Fraud). *Daně a právo v praxi*. 2006, č. 8, str. 60. ISSN 1211-7293

INTERNATIONAL VAT ASSOCIATION. *Combating VAT Fraud in the EU. The Way Forward* [online]. IVA [22.3.2007]. Dostupné z: http://www.iva-online.org/documents/IVA_Paper_FINAL.pdf

JANATKA, František a kol. *Obchod v rámci Evropské unie a obchodní operace mimo členské země EU*. 1. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2004. 295 s. ISBN 978-80-7357-006-4

INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES. *A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system* [online]. IFS [1.12.2011]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf

KOPŘIVA, Jan. Význam judikátů SDEU pro harmonizaci daní v EU. In: *Dny práva – 2009 – Days of Law: the Conference Proceedings*. Brno: Masarykova univerzita. 2009, s. 1142-1151. ISBN 978-80-210-4990-1

KOVÁCS, László. *Tax harmonisation versus tax competition in Europe* [online]. [20.10.2005]. Dostupné z: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=SPEECH/05/624&format=PDF&aged=1&language=EN&guiLanguage=en>

KPMG BELGIUM. *Study on the collection and interpretation of data concerning the release for consumption of cigarettes and fine-cut tobacco for the rolling of cigarettes* [online]. KPMG [27.12.2005]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/tobacco-20080716/external_study_en.pdf

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0

LONDON ECONOMICS. *Study analysing possible changes in the minimum rates and structures of excise duties on alcoholic beverages* [online]. LE [1.5.2010]. Dostupné z: <http://www.londecon.co.uk/publication/study-analysing-possible-changes-in-the-minimum-rates-and-structures-of-excise-duties-on-alcoholic-beverages>

LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. Vydání, PRAHA: ASPI, 2007. 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1

MIRRLEES, J., S. ADAM, T. BESLEY, R. BLUNDELL, S. BOND, R. CHOTE, M. GAMMIE, P. JOHNSON, G. MYLES, and J. POTERBA, eds. *Tax by Design: the Mirrlees Review*, Oxford: Oxford University Press, 2011. s. 548. ISBN: 978-0-19-955374-7.

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. vydání, PRAHA: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-386-7

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*. 2005, č. 7. str. 30. ISSN 1211-7293

POSPÍŠILOVÁ, Petra. Aplikace evropského práva z pohledu správce daně. *Daňový expert*. 2007, č.2. s. 2. ISSN 1801-2779

OECD (2011). *Revenue Statistics. OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide* [online]. OECD [29.11.2011]. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2011/the-oecd-classification-of-taxes-and-interpretative-guide_rev_stats-2011-7-en-fr

PASHEV, Konstantin. Fighting VAT Fraud: The Bulgarian Experience. *CSD Working Paper* [online]. 2006, No. WP 0606/2. [cit. 30.4.2012]. Dostupné z: <http://www.csd.bg/fileSrc.php?id=1905>

RAMBOUSEK, Jan. Vliv Šesté směrnice a judikatury SDEU na český zákon o DPH. *Daňový Expert*. 2006, č.2. s. 11. ISSN 1801-2779

SCHENK, Alan a Oliver OLDMAN. *Value Added Tax. A Comparative Approach*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007. p. 532. ISBN 978-0-511-24937-2

SKALICKÁ, Hana. Lisabonská smlouva. *Daňový Expert*. 2010, č.3, s. 24. ISSN 1801-2779

Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a zákon o dani z přidané hodnoty, s úvodním slovem Blanky Mattauschové a Jana Rambouska. 2. vydání, PRAHA: ASPI, 2008. 508 s. ISBN 978-80-7357-369-0

SORENSEN, Peter B. Tax Coordination in the European Union: What Are the Issues? [online]. 2001 [cit. 30.4.2012]. Dostupné z: <http://www.econ.ku.dk/pbs/diversefiler/SEPR-doc-total.pdf>

SZAROWSKÁ, Irena. Daňová konkurence a ekonomické teorie. In: KONKURENCE – TEORETICKÉ A PRAKTICKÉ ASPEKTY. Sborník příspěvků z pracovní konference s mezinárodní účastí, Jihlava: Vysoká škola polytechnická Jihlava, 2009a. s. 38-47. ISBN 978-80-87035-23-8

SZAROWSKÁ, Irena. Stav harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii. *Acta Academica Karviniensia*. 2009b, č. 1. s. 232. ISSN 1212-415X

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání, PRAHA: Linde, 2010, s. 352. ISBN 978-80-7201-799-7

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vydání, PRAHA: C. H. Beck, 2008, s. 330. ISBN 978-80-7400-005-8

ŠIROKÝ, Jan a Danuše NERUDOVÁ. Význam judikátů SDEU v procesu koordinace a harmonizace daní v Evropské unii. In: Firma a konkurenční prostředí 2008: sborník

z mezinárodní vědecké konference. 3. část. Brno, 13.-14. března 2008. Brno: MSD, 2008. s. 141 – 147. ISBN 978-80-7392-022-7

TERRA, Ben J.M. a Peter Jacob WATTEL. *European Tax Law*. 4.vyd. Deventer: Kluwer, 2005. 756 s. ISBN 978-90-1302-226-1

TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vydání, PRAHA: Leges, 2010, s. 304. ISBN 978-80-87212-60-8

VAN DER HOEK, Peter M. Tax Harmonization and Competition in the European Union. *eJournal of Tax Research* [online]. 2003, Vol. 1, No. 1. p. 19. [cit. 15.3.2012]. ISSN 1448-2398. Dostupné z:
<http://www.asb.unsw.edu.au/research/publications/ejournaloftaxresearch/Documents/paper2.pdf>

VELAYOS, F., A. BARREIX a L. VILLELA. Regional Integration and tax harmonization: Issues and recent experiences [online]. 2004. [cit. 16.2.2012]. Dostupné z:
<http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/Velayos-Villela-Barreix.pdf>

WAHRIG, Laura. Tax revenue in the European Union. In 2010 tax revenues stabilised as a proportion of GDP, after a three-year decline. *Statistics in Focus*. [online]. 2012, č. 7. [cit. 29.4.2012]. ISSN 1977-0316. Dostupné z:
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-SF-12-002/EN/KS-SF-12-002-EN.PDF

Seznam zkratek

DPH.....	Daň z přidané hodnoty
EHS.....	Evropské hospodářské společenství
ES nebo Společenství.....	Evropské společenství
EU.....	Evropská unie
Komise.....	Evropská komise
OECD.....	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
Rada.....	Rada Evropské unie
SDEU nebo Soudní dvůr.....	Soudní dvůr Evropské unie
SEU.....	Smlouva o evropské unii
SFEU.....	Smlouva o fungování Evropské unie

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 1.5.2012



.....
jméno a příjmení studenta

Přílohy

Příloha 1. Přehled daňových sazeb DPH v Evropské unii, 2012 70

Příloha 2. Výnosy daně z přidané hodnoty, 2010 71

Příloha 1. Přehled daňových sazeb DPH v Evropské unii, 2012

	Sazby DPH v procentech daňového základu				
Členský stát	základní sazba	snížená sazba	super snížená sazba	mezisazba	nulová sazba (na vybrané druhy zboží či služeb)
Belgie	21	6 a 12	-	12	✓
Bulharsko	20	9	-	-	-
Česko	20	14	-	-	-
Dánsko	25	-	-	-	✓
Estonsko	20	9	-	-	-
Finsko	23	9 a 13	-	-	✓
Francie	19,6	5,5 a 7	2,1	-	-
Irsko	23	9 a 13,5	4,8	13,5	✓
Itálie	21	10	4	-	✓
Kypr	15	5 a 8	-	-	-
Litva	21	5 a 9	-	-	-
Lotyšsko	22	12	-	-	-
Lucembursko	15	6 a 12	3	12	-
Maďarsko	27	5 a 18	-	-	-
Malta	18	5 a 7	-	-	✓
Nizozemí	19	6	-	-	-
Německo	19	7	-	-	-
Polsko	23	5 a 8	-	-	-
Portugalsko	23	6 a 13	-	13	-
Rakousko	20	10	-	12	-
Rumunsko	24	5 a 9	-	-	-
Řecko	23	6,5 a 13	-	-	-
Slovensko	20	10	-	-	-
Slovinsko	20	8,5	-	-	-
Španělsko	18	8	4	-	-
Švédsko	25	6 a 12	-	-	✓
Velká Británie	20	5	-	-	✓

Zdroj: Evropská komise, 2012

Příloha 2. Výnosy daně z přidané hodnoty, 2010

Členský stát	Výnosy daně z přidané hodnoty		
	v miliardách €	% veškerých daňových příjmů	% HDP
Belgie	23,6	16	7
Bulharsko	3,2	31,2	9
Česko	9,8	20,7	7,1
Dánsko	22,5	21	10,1
Estonsko	1,3	25,2	9,1
Finsko	15	20,3	8,8
Francie	129,4	16,3	6,8
Irsko	10,2	22,7	6,4
Itálie	86,5	13,2	5,7
Kypr	1,5	26	9,1
Litva	2	25,2	7,4
Lotyšsko	1,1	22,5	6
Lucembursko	2,4	16,7	6,2
Maďarsko	7,8	21,3	8,4
Malta	0,5	22,9	7,8
Nizozemí	40,1	18,4	7
Německo	177,7	18,7	7,4
Polsko	23,1	23,4	7,4
Portugalsko	12	23	7,1
Rakousko	22,2	18,9	8,1
Rumunsko	7,9	24,8	6,7
Řecko	14,9	21,1	6,4
Slovensko	4,2	23,3	6,7
Slovinsko	3	22,4	8,4
Španělsko	43,4	13,5	4,1
Švédsko	28,2	20,7	9,7
Velká Británie	90,4	16,6	5,8
EU 27 (vážený pr.)	783,7	17,3	6,6
EU 27 (nevážený pr.)		21	7,4

Zdroj: Evropská komise, 2011a.